UNIVERSITÉ DE NANCY — FACULTÉ DE DROIT

LA FRAUDE

DANS LES

DÉCLARATIONS DE SUCCESSION

AU POINT DE VUE DE LA

DÉDUCTION DU PASSIF HÉRÉDITAIRE

MOYENS PRÉVENTIFS & MOYENS RÉPRESSIFS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 26 avril 1913, à 4 heures 1/2

PAR

CHARLES HANNE

Président : M. BINET.

Suffragants : MM. SENN, *professeur.*
MOREL, *agrégé.*

PARIS
LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
ARTHUR ROUSSEAU
ÉDITEUR
14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1913

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547220_0012

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

Doyen : M. BINET, I. ✪.

Doyen honoraire et Professeur honoraire : M. BLONDEL, ✱, I. ✪.

Professeurs honoraires : MM. MAY, ✱, I. ✪, et BEAUCHET, I. ✪.

MM. BINET, I. ✪, Professeur de Code civil et Chargé du Cours d'Enregistrement, Doyen.

GARNIER, I. ✪, Professeur d'Economie politique et chargé du Cours de Législation financière.

BOURCART, ✱, I. ✪, Professeur de Droit commercial et Chargé d'un Cours de Droit commercial (Licence).

GAVET, I. ✪, Professeur d'Histoire du Droit, Chargé du Cours d'Histoire du Droit privé et du Cours d'Histoire du Droit et des Institutions juridiques de l'Est.

CHRÉTIEN, I. ✪, Professeur de Droit international public et privé et Chargé du Cours de Droit international public (Doctorat).

CARRÉ DE MALBERG, I. ✪, Professeur de Droit public et constitutionnel et Chargé des Cours de Droit public (Licence) et de Droit public et Droit constitutionnel comparé (Doctorat).

GÉNY, I. ✪, Professeur de Code civil, et Chargé du Cours de Droit civil approfondi (Doctorat).

MICHON, I. ✪, Professeur de Droit romain et Chargé du Cours d'Histoire du Droit public et du Cours de Pandectes.

BROCARD, A. ✪, Professeur d'Economie politique et d'Histoire des Doctrines économiques (Doctorat), et Chargé d'un Cours d'Economie politique (Licence).

ROLLAND, A. ✪, Professeur de Droit administratif et Chargé d'un Cours de Droit administratif (Doctorat), et d'un Cours de Législation et Economie coloniales.

SENN, A. ✪, Professeur de Droit romain et Chargé d'un Cours de Législation industrielle (Licence).

NAST, Agrégé, Chargé du Cours de Droit criminel, d'un Cours de Droit naturel et d'un Cours d'Eléments de Droit civil (Capacité).

MOREL, Agrégé et Chargé d'un Cours de Droit civil.

OUDINOT, Docteur en Droit, Chargé d'un Cours de Procédure civile et de Voies d'exécution.

SIMONNET, A. ✪, Docteur en Droit, Chargé d'un Cours d'Eléments de Droit civil (Capacité).

RENARD, A. ✪, Docteur en Droit, Chargé d'un Cours d'Eléments de Droit public et administratif (Capacité).

MELIN, A. ✪, Docteur en Droit, Chargé du Cours de Science sociale.

ROVEL, I. ✪, Docteur en Droit, Secrétaire.

La Faculté n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions particulières du candidat.

INTRODUCTION

L'ÉVOLUTION DU PRINCIPE DE LA NON-DÉDUCTION ET L'HISTOIRE DE LA RÉFORME

Le principe de la distraction des charges dans les déclarations de succession, c'est-à-dire de la perception du droit de mutation sur la richesse réellement transmise, semble conforme à la logique et à l'équité. Comment se fait-il donc qu'on ait attendu si longtemps pour le proclamer et que, pendant plusieurs siècles, l'impôt ait été perçu sur l'actif brut de succession ?

C'est que, tout d'abord, il est délicat de porter atteinte à des habitudes fiscales assises depuis longtemps et de les remplacer par un système équitable sans doute, mais incapable peut-être de satisfaire l'appétit de nos budgets modernes.

De plus, nous le verrons, le principe de la non-déduction des dettes avait ses racines dans notre ancien droit ; l'histoire nous le montre, en effet, comme une règle traditionnelle et comme seul compatible avec la nature du droit de mutation par décès.

Enfin, il était à craindre qu'en autorisant la distraction des charges le législateur laissât le champ libre à la fraude ; il fallait avant tout donner au fisc les moyens de contrôler la sincérité des dettes invoquées.

CHAPITRE PREMIER

NATURE DU DROIT DE MUTATION DANS NOTRE ANCIEN DROIT ET RAISON DU CALCUL DE CE DROIT SUR L'ACTIF BRUT DE SUCCESSION.

I. — DROIT DE RELIEF

Le fief était à l'époque féodale : la masse des tenures nobles ou roturières rassemblées autour du château (1). Qu'il ait eu pour origine une concession réelle et libérale de la part du seigneur au vassal, ou plutôt, à cette époque d'insécurité, une concession fictive par un faible à un puissant de la terre dont jusqu'alors il avait été le maître absolu à la condition que ce dernier lui en rendît aussitôt la jouissance — le contrat de fief nous apparaît toujours comme un contrat d'assurance mutuelle ou, plus exactement, comme un véritable contrat social au sens que Rousseau donnait à ce mot. C'est, qu'en effet, la concession vraie ou feinte de la terre ou de la seigneurie est précédée d'un contrat éminemment personnel : la prestation d'hommage solennel dont elle n'est que la consé-

(1) Jacques Flach. *Les origines de l'ancienne France.* Tome II, pages 497 à 518.

quence et l'accessoire. Et cet élément personnel qui se dégage du fief et le domine nous permet de comprendre qu'originairement il ne pouvait être que viager : le seigneur n'était pas toujours disposé à reporter sur tous les enfants du défunt la confiance qu'il avait eue en leur auteur ; aussi, à la mort du vassal, son domaine retournait-il au seigneur qui choisissait librement l'héritier, le nouveau tenancier du fief.

Mais un temps viendra où, en vertu de cette loi que « le droit sur la terre tend naturellement à se rapprocher de la propriété pleine, c'est-à-dire à conquérir la perpétuité et la liberté » (1), le fief deviendra héréditaire. Naturellement le seigneur ne subira pas cette hérédité sans une compensation pécuniaire, ce sera le droit de rachat ainsi appelé parce que la tenure ayant fait retour au seigneur, l'héritier devra la lui racheter. « Ce droit était aussi appelé relief parce que son objet était de relever le fief tombé par une sorte de commise dans le fisc du seigneur. » « Le profit de rachat, dit Pothier, est un droit féodal qui consiste dans le droit qu'a le seigneur d'avoir une année de revenu du fief relevant de lui toutes les fois qu'il change de mains à l'exception des cas auxquels il est dû un profit particulier de vente et de quelques cas auxquels il n'est dû que la foi sans profit. L'origine de ce profit de rachat vient de ce que les fiefs n'étaient ancien-

(1) Esmein. *Cours d'histoire du droit français.* IIe partie, ch. 2, p. 194.

nement qu'à vie. Lorsque, par la suite, ils sont devenus disponibles et héréditaires, ç'a été à la charge d'un droit pécuniaire au profit du seigneur, droit qu'on appelle rachat, parce que, par ce droit, le successeur, soit à titre universel, soit à titre singulier, rachète, en quelque façon, le droit de reversion qui, originairement, appartenait au seigneur, lorsque le vassal mourait ou abdiquait la propriété de son fief » (1).

Impliquant une idée de dépendance de concessionnaire à concédant, de vassal à suzerain, le relief était dû aussi bien par l'héritier du fief que par celui de la tenure roturière. Quant à l'alleutier, il y échappa toujours puisque, comme son auteur, il n'avait pas de suzerain et héritait d'une propriété libre et franche, plus franche même que le « dominium de l'Empire romain ou que notre propriété moderne issue de la Révolution » (2). Mais il est à remarquer que même en ce qui concerne les fiefs et les tenures roturières, le droit du seigneur ne tarda pas à s'affaiblir. Les héritiers en ligne directe finirent même grâce à leur assimilation aux sui heredes et à l'application à la matière qui nous occupe de la théorie romaine de la continuatio dominii par être dispensés du relief ; c'est qu'il est des cas, en effet, où il semble qu'il n'y ait pas de mutation véritable, où certains héritiers doivent être considérés comme étant les continuateurs d'une propriété préexis-

(1) Pothier. *Traité des fiefs*. IIe partie, ch. I, p. 1470.

(2) Esmein. IIe partie, ch. II, p. 217.

tante « comme étant plutôt les héritiers d'eux-mêmes (heredes sui) que d'un tiers (heredes ejus) » (1).

Quoiqu'il en soit — aussi bien à l'époque où tous les héritiers devaient le relief qu'au temps où plusieurs en furent dispensés — il ne saurait dans le calcul du droit de mutation être tenu compte des dettes et charges de la succession. Le relief, nous l'avons vu, est le prix d'une investiture — le passif vient du défunt — le fief vient du suzerain qui n'a que faire des dettes du vassal et a droit, dans tous les cas, à l'intégralité du profit féodal.

II. — DROIT ROYAL DE CENTIÈME DENIER.

De bonne heure le pouvoir royal eut besoin de recourir dans des cas exceptionnels à des impôts plus ou moins généraux. Le premier impôt de ce genre fut probablement la dîme saladine levée par Philippe-Auguste pour subvenir aux frais de la Croisade contre le sultan Saladin. Pour obtenir ces subsides extraordinaires, les rois « souverains fieffeux de tout le royaume » invoquèrent tout d'abord le principe de l'aide féodale — principe en vertu duquel le vassal doit assister de sa bourse son suzerain pressé d'argent — et cherchèrent à éliminer les seigneurs, intermédiaires entre eux et les habitants du royaume.

Ils y parvinrent de la manière suivante : Tout d'abord,

(1) Girard, *Manuel de droit romain*, 4e édition, livre III, V, titre I, ch. II, p. 849.

ils procédèrent par négociations soit avec les hauts feudataires pris individuellement, soit avec l'assemblée des seigneurs réunis dans la circonscription à imposer. Puis ils trouvèrent bientôt plus simple de demander l'aide aux Etats généraux. Enfin, dans certains cas, ils ne craignirent pas de porter atteinte aux principes féodaux en passant par dessus la tête des seigneurs féodaux, en s'adressant directement à leurs vassaux.

L'impôt ne nous est encore apparu jusqu'ici que comme une ressource extraordinaire pour le pouvoir royal. Mais les rois ne s'en tinrent pas là, et, dans leur marche vers la monarchie absolue, ils furent puissamment aidés par les légistes inspirés du droit romain. Appliquant à la royauté les théories romaines, ces derniers considérèrent, en effet, le droit d'établir des impôts permanents comme l'un de ses attributs naturels et pensèrent que le roi de France, empereur dans son royaume, a, comme l'empereur romain, le droit de prendre les biens de ses sujets, même sans leur adhésion, pour la nécessité de l'Etat. Bien plus, au XVII[e] siècle, les rois allèrent jusqu'à se prétendre en quelque sorte les propriétaires de toutes les terres du royaume. C'est qu'à cette époque ils avaient ruiné la puissance politique des seigneurs féodaux et s'étaient arrogé leurs droits — leur directe était devenue la leur — la directe seigneuriale était devenue la directe universelle. Et ce droit de propriété, cette attribution au roi du domaine éminent atteignit même les alleux qui s'étaient maintenus libres durant toute la féodalité et

auxquels on appliqua la maxime « nulle terre sans seigneur ». « Nous n'avons point de droit ni mieux établi, ni plus inséparablement attaché à notre couronne, que celui de la mouvance et directe universelle que nous avons sur toutes les terres de notre royaume » dira un édit de 1692 dans son préambule (1). Et l'article 383 du Code Michaud déclarera que « sont tous héritages ne relevant d'autre seigneur, censez relever de nous ».

Cette idée de la propriété éminente du roi triomphait lorsqu'au commencement du XVIII^e^ siècle, le Trésor manqua d'argent pour payer les frais des campagnes contre le prince Eugène et le duc de Marlborough. Le procédé auquel il recourut alors est assez curieux à rappeler.

On sait que les seigneurs percevaient à l'occasion de chaque mutation de tenure relevant d'eux divers profits féodaux : relief et quint, lods et ventes, et que pour éviter le paiement de ces impôts, les particuliers prenaient grand soin de cacher leurs acquisitions. Aussi, est-ce pour éviter cette fraude que l'article 24 de la déclaration royale de 1703 décidait que « les contrats de vente, échange, décrets et autres titres translatifs de propriété de biens immeubles tenus en fief ou en censive du roi ou des particuliers » seraient insinués et enregistrés au greffe du bailliage. L'insinuation établie, le Trésor allègua le service rendu aux particuliers pour leur faire payer le centième dernier du prix des biens mutés. Enfin, l'année

(1) Isambert, *Lois anciennes*, t. XX, n° 1465, p. 166.

suivante, le droit de centième denier fut étendu aux « actes translatifs de propriété de biens en franc-alleu, franc-bourgage, franche-bourgeoisie, qui d'après les coutumes et usages du pays, n'étaient sujets à aucun droit aux mutations ».

Et maintenant il nous est facile de préciser la nature du droit de centième denier. Certains l'ont considéré comme une espèce de salaire dû au greffier à l'occasion et comme rémunération de l'insinuation — mais leur opinion ne saurait être admise, car l'insinuation loin d'être un avantage pour les particuliers, était au contraire dirigée contre eux.

Le droit de centième denier — comme le droit de relief auquel il est intimement lié et s'est superposé pour le plus grand avantage du Trésor — est un droit réel dû à cause de la mutation même. En conséquence, comme le droit de relief, il ne frappera jamais les transmissions de meubles considérés comme possédés en vertu d'une propriété libre et franche — les successions en ligne directe y échapperont pour la raison donnée ci-dessus que l'héritier en ligne directe n'acquiert pas un bien nouveau mais continue une propriété préexistante. Enfin et surtout, comme le droit de relief encore, il devra être calculé sur l'actif brut de la succession. Le droit de relief est dû au suzerain, le droit de centième denier au roi-propriétaire, qui, comme le seigneur, n'a pas à souffrir des dettes qu'ont pu contracter ses sujets.

CHAPITRE II

RAISON DU MAINTIEN DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES SOUS LA RÉVOLUTION

Nous avons vu les raisons qui s'opposaient sous l'ancien régime à la déduction du passif héréditaire. Mais ne devait-on pas penser qu'avec la Révolution tout allait changer ?

Le principe de la non distraction des charges avait des conséquences tout à fait incompatibles avec les notions nouvelles. Il était contraire à l'idée que l'impôt doit être égal pour tous, car deux successions présentant un actif brut égal, mais des charges différentes payaient la même somme, bien qu'en définitive le patrimoine recueilli par l'héritier fût, dans les deux hypothèses, de valeurs fort différentes. Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droit, disait la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune (1). La loi... est la même pour tous... Tous les citoyens

(1) Déclaration des droits de l'homme. Art. 1er.

sont égaux à ses yeux... (1). Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés (2).

De même, comment concilier la conception nouvelle de la propriété « droit naturel et imprescriptible de l'homme » (3) « inviolable et sacré » (4) avec le principe de la non distraction des charges dont l'application équivaut, suivant l'importance du passif, à une confiscation totale ou partielle de la succession ?

Enfin était-il possible d'admettre que les citoyens qui avaient désormais le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée (5) ne prissent pas pour assiette des droits de mutation l'actif net de succession ?

La réforme ne fut cependant pas réalisée. Les droits de centième denier et de relief avaient été supprimés : le premier par la loi du 5 décembre 1790 (6), le deuxième par le décret du 17 juillet 1793 ; mais l'impôt de muta-

---

(1) Déclaration. Art. 6.
(2) *Ibid.* Art. 13.
(3) *Ibid.* Art. 2.
(4) *Ibid.* Art. 17.
(5) *Ibid.* Art. 14.
(6) Loi du 5 décembre 1790. Art. 1er.

tion par décès continua, comme par le passé, à être calculé et perçu sur l'actif brut de succession.

Certains ont cru expliquer cette anomalie par les sources de la Déclaration. L'acte même de la Déclaration ne sera pour M. Janet que le contrat passé entre tous les membres de la communauté, selon les idées de Rousseau, que l'énonciation des clauses et des conditions de ce contrat (1). Il en résultera que la société qui, en sa qualité de créatrice de la propriété, aurait eu le droit de s'emparer de tous les biens composant la succession aura *a fortiori* celui de percevoir, comme bon lui semblera, les droits de mutation par décès.

Mais cette explication ne saurait être admise et il semble vain de contester le caractère et la portée individualiste de la proposition de Lafayette, d'autant plus que son origine doit être cherchée non chez les philosophes du XVIII^e^ siècle, mais dans « la déclaration de la Virginie et celle des autres Etats particuliers de l'Amérique » (2). « Les principes du Contrat social sont absolument contraires à toute déclaration des droits ; car d'eux découle non le droit de l'individu, mais la toute puissance de la volonté générale qui, juridiquement, est sans limites... La Déclaration du 26 août 1789 se fit en contradiction avec le Contrat social » (3).

---

(1) Paul Janet. *Histoire de la Science politique.* 3^e^ édit. p. 457-458. Voir Jelinek, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, traduction Fardis, pp. 9 et 10, en note.

(2) Jelinek. *Op. cit.*, p. 18.

(3) Jelinek. *Op. cit.*, p. 12.

La vérité est que la Déclaration n'exprime pas la pensée de l'immense majorité des révolutionnaires et ne peut guère être considérée en la matière qui nous intéresse que comme une affirmation solennelle de l'affranchissement des individus. La théorie de la propriété considérée comme un droit primitif de l'homme ne pouvait du reste être admise « elle semblait en effet égoïste et antipatriotique, puisqu'elle prétendait attribuer un caractère sacré aux propriétés des aristocrates et condamnait les mesures révolutionnaires de salut public » (1). C'est au contraire dans la philosophie du XVIII[e] siècle qu'il faut chercher l'inspiration des révolutionnaires et l'explication du maintien du principe de la non distraction des charges.

Pour Rousseau, les clauses du contrat social se réduisent toutes à une seule « l'aliénation totale de chaque associé avec tous ses droits à toute la communauté » (2). Et s'il en est ainsi, s'il est vrai que chacun de nous se donne tout entier, mette toute sa personne et toute sa puissance sous la suprême direction de la volonté générale, n'ait plus rien à réclamer par conséquent (3) — n'est-il pas naturel que Robespierre n'ait vu en la propriété qu'une institution sociale. « La première convention sociale, dit Tronchet, a été le droit de propriété ». « Nous pouvons, dit Mirabeau, regarder le droit de propriété tel que nous l'exerçons comme une création sociale... Les lois ne protègent

(1) Lichtenberger. *Le Socialisme et la Révolution française*, p. 183.

(2) *Contrat social*, livre I, chap. VI.

(3) *Ibid.* livre I, chap. VI.

pas seulement la propriété ; elles la font naître en quelque sorte ». — « Toute propriété, dit Antonelle, ne peut être dans son origine qu'un des bienfaits de l'état civil et une libre reconnaissance, une véritable concession de la part des sociétaires ».

La propriété ne peut être qu'une création sociale et sa cause première bien entendue est dans l'intérêt de la Société qui a trouvé utile une semblable institution. Mais que la Société ne s'embarrasse pas pour l'avenir, car « il est contre la nature du corps politique que le souverain s'impose une loi qu'il ne puisse enfreindre »... « il n'y a ni ne peut y avoir nulle espèce de loi fondamentale obligatoire pour le corps du peuple (le souverain) pas même le contrat social » (1). Aussi, le jour où la nation trouvera bon de supprimer le droit du particulier sur son propre fonds, elle pourra légitimement le faire. « La société, dit Mirabeau, est en droit de refuser à ses membres, dans tel ou tel cas, la faculté de disposer arbitrairement de leur fortune ». La propriété du riche « n'est autre chose que le prix que lui paye la Société pour les distributions qu'il est chargé de faire aux autres individus par ses consommations et ses dépenses : les propriétaires sont les agents, les économes du corps social ». « La première loi sociale, professe Robespierre, est celle qui garantit à tous les membres de la Société les moyens d'exister, toutes les autres sont subordonnées à celle-là. La propriété n'a été instituée que pour la cimenter ».

(1) *Ibid.* livre I, chap. VII.

Et ces idées ne resteront pas dans le domaine de la théorie, elles ne tarderont pas à entrer dans la voie des applications.

Il y a loin de la conception du droit de tester considéré comme une prolongation du droit de propriété par delà la mort à celle de Mirabeau qui ne voit « pas moins de différence entre le droit qu'a tout homme de disposer de sa fortune pendant sa vie et celui d'en disposer après sa mort qu'entre la vie et la mort même ». On maintiendra cependant le droit de tester car on a pensé qu'enlever à l'individu la faculté de disposer de sa terre, c'était lui ôter tout souci de la fertiliser, le pousser au contraire à l'exploiter abusivement. Mais comme cette liberté testamentaire n'est pas un droit primitif de l'homme, elle ne saurait en aucune façon s'opposer au morcellement obligatoire en permettant au père de famille d'accumuler des richesses entre les mains d'un seul, d'éviter le partage au moyen de libéralités préciputaires. Aussi, la loi du 17 nivôse an II, limitera-t-elle la quotité disponible au dixième des biens en présence d'héritiers en ligne directe et au sixième en présence de collatéraux — de plus cette quotité disponible, si faible cependant, ne pourra profiter à l'un des héritiers.

Il faut morceler la terre mais il faut aussi en assurer la bonne exploitation et attacher les jeunes générations à l'ordre de choses établi par la Révolution. La loi du 17 nivôse an II, y parviendra en abolissant toutes les distinctions fondées sur l'origine et la nature des biens et en

faisant arriver le patrimoine successoral de préférence aux membres les plus jeunes de la famille. L'intérêt supérieur de l'Etat doit être le guide suprême de la loi, il n'est pas devant cet intérêt de raisons qui vaillent, pas même celle de la non-rétroactivité des lois — le législateur révolutionnaire le fera bien voir en faisant remonter les dispositions de la loi de nivôse à près de cinq années en arrière, jusqu'au 14 juillet 1789, en les déclarant applicables à toutes les successions ouvertes depuis, même à celles déjà liquidées et partagées.

Nous connaissons maintenant l'esprit qui a inspiré l'œuvre positive de la Révolution et par conséquent les raisons de l'existence ou plutôt du maintien du système de la non distraction des charges. C'est que, malgré les apparences peut-être, il n'y a pas de différence intrinsèque entre le pacte par lequel le vassal abandonne sa terre à son suzerain qui lui en rétrocède le domaine utile, sa vie durant, et la convention en vertu de laquelle les citoyens aliènent leurs biens à la communauté qui ne les en dépouille pas, mais leur en assure au contraire la légitime possession, change l'occupation en un véritable droit et la jouissance en propriété (1). Au temps de la Révolution comme à l'époque de la féodalité, ce sont les mêmes théories qui l'emportent et qu'on applique : l'impôt de mutation par décès doit être considéré comme une sorte de rachat fait au souverain : seigneur ou

(1) *Contrat Social*, Livre I, Chapitre IX.

nation, par les héritiers des biens possédés par le de cujus pendant sa vie. En conséquence, il ne saurait être tenu compte du passif dont le défunt pouvait être chargé, c'était avec juste raison que Duchâtel, rapporteur de la loi du 22 frimaire an VII, devant le Conseil des Cinq Cents déclarait avec une précision remarquable : « Si nous ne faisons aucune distinction dans la qualité des droits d'enregistrement pour les mutations qui s'opèrent par décès, c'est que, suivant notre principe, on ne doit voir là que la mutation et non la chose qui en est l'objet. C'est en effet la société qui autorise et protège les propriétés. Peut-on, sous prétexte d'un droit naturel, nuire et porter préjudice à la société, lorsque l'on tient tout d'elle et que l'on ne peut rien conserver sans elle ? On ne peut être propriétaire, on ne peut dire : j'ai le droit de recueillir ceci qu'à la faveur de ses lois ». *Salus populi suprema lex esto !* Qu'importe donc que dans certains cas l'héritier ne recueille rien.

CHAPITRE III

TRIOMPHE DES IDÉES INDIVIDUALISTES ET COMME CONSÉQUENCES D'UNE PART L'INTERPRÉTATION FAVORABLE A LA DÉDUCTION DONNÉE PAR LA JURISPRUDENCE A LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII ET D'AUTRE PART LES PROJETS DE LOI QUI ONT ESSAYÉ D'ORGANISER LE SYSTÈME DE LA DISTRACTION DES CHARGES.

Il serait sans doute inexact de croire que durant toute la Révolution, même en 1793 où les principes d'absolutisme social atteignirent cependant leur apogée, tous les citoyens fussent unanimes à admettre le système de la non distraction des charges et à le considérer comme une simple conséquence de la théorie de la propriété-concession et de la succession-concession.

Aux raisons d'ordre théorique jusqu'alors invoquées en sa faveur, on crut bon d'en ajouter d'autres d'un ordre plus pratique. Certains firent valoir que ce système n'était pas une contre-partie trop sévère aux omissions dont les particuliers étaient coutumiers dans leurs déclarations. Cretet pensait que la non-déduction devait être envisagée moins isolément que comme faisant corps avec d'autres règles. Pour lui, comme pour Duchâtel, l'éva-

luation des immeubles par la capitalisation de leurs revenus au denier vingt, (1) le tarif réduit appliqué aux meubles et le système de la non distraction des charges dans les déclarations de successions étaient dans une étroite dépendance réciproque et ce dernier devait être considéré comme la juste réparation du préjudice causé au Trésor par la taxation des meubles au quart du tarif immobilier et l'évaluation forfaitaire des immeubles dans la plupart des cas inférieure à leur valeur réelle et vénale.

Il y eut même toujours des protestataires dont Jousselin, membre du Conseil des Anciens, se faisait le porte-parole, lors de la discussion de la loi du 22 frimaire an VII, quand il s'écriait : « N'est-il pas contre toute justice, contre les règles du pacte social que l'Etat se trouve seul héritier au préjudice des héritiers légitimes... que l'héritier soit obligé de renoncer à la succession et que tous les biens soient dévolus au fisc ? C'est cependant ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif. »

Mais, ces restrictions faites et constatées, il n'en reste pas moins vrai que la doctrine suivant laquelle l'impôt de mutation ne serait autre chose qu'un prélèvement opéré par l'Etat sur les biens du défunt fut à l'époque de de la Révolution celle de la grande majorité des législateurs.

---

(1) Loi du 22 frimaire, an VII, art. 15 n° 7.

Cette doctrine se maintint même durant le cours du XIXe siècle et, en 1855, elle était encore exposée devant la Cour de Paris dans les termes suivants : « Attendu, disait M. L'Avocat général de la Beaume, que si l'impôt ordinaire est le prélèvement d'une fraction du revenu annuel au profit de l'Etat qui, à ce prix, assure au possesseur une jouissance paisible, le droit de mutation est le prélèvement d'une fration du capital au profit de l'Etat, qui assure à chacun le droit de disposer des biens dont l'Etat a été le propriétaire primitif et de les transmettre dans l'ordre présumé de ses affections et de ses préférences ; — que cette origine évidente du droit de mutation connue de tous temps sous des dénominations diverses ne permet pas d'admettre que le possesseur puisse par son fait créer des charges qui fassent obstacle au prélèvement du droit qui a été la condition de sa première investiture ; —..... Qu'il a donc suffi à la loi du 22 frimaire an VII, pour atteindre son but, d'indiquer que le droit du trésor était assis sur toutes les valeurs héréditaires ; qu'il était déterminé par l'importance de ces valeurs, sans distraction des charges.... » (1).

Mais de ce que la théorie du prélèvement ait continué d'être admise par la jurisprudence, s'ensuit-il, qu'elle soit restée en 1855 aussi conforme aux principes de la législation qu'elle l'était en 1793 ? Non, car son succès même avait été la cause de son abandon et de son rempla-

(1) Paris 13 mars 1855 D. 55.2.299 en note.

cement par des principes nettement individualistes « Tous ceux dont la Révolution avait lésé les droits, tous ceux à qui elle avait valu de nouvelles propriétés, ceux qui craignaient par dessus tout un nouveau bouleversement social, s'entendirent implicitement pour proclamer le caractère sacré de la propriété. C'est donc en somme la Révolution, c'est-à-dire le bouleversement de beaucoup de fortunes et d'institutions, qui affermit les doctrines les plus conservatrices sur la propriété, en montrant de quelles applications dangereuses pour les pouvoirs établis étaient susceptibles les doctrines beaucoup moins catégoriques de la philosophie du XVIII^e siècle. » (1)

L'évolution est certaine et cette substitution de l'influence du concept individualiste à celle des systèmes philosophiques du XVIII^e siècle sera la cause, d'une part de l'interprétation favorable à la déduction donnée par

(1) Lichtenberger. *Le socialisme et la Révolution française*, p. 183. — La Cour de Cassation elle-même condamna en 1857, dans cinq arrêts célèbres le système défendu deux ans auparavant devant la Cour de Paris. Elle reconnut « que le droit de mutation, comme toute autre contribution publique, procède de l'obligation personnelle de tout citoyen de concourir par le sacrifice d'une portion de son revenu aux moyens que le vote annuel du Corps législatif met à la disposition de l'Etat pour accomplir envers la liberté et la propriété de chacun sa mission sociale de protection et de défense qui est un des attributs de la souveraineté... qu'ainsi caractérisé par son principe et par son objet, l'impôt quel qu'il soit, loin de supposer une propriété imparfaite et subordonnée, est la plus éclatante confirmation du droit naturel de propriété,... qu'il constitue donc non un droit réel sur les biens du contribuable mais une obligation purement personnelle à celui-ci. » V. ces arrêts des 23 et 24 juin 1857 et les rapports de M. Laborie dans S. 1857 1.402 et D. 1857.1.233.

la jurisprudence à la loi du 22 frimaire an VII, et d'autre part des tentatives d'organisation du système de la non distraction.

Cette jurisprudence et ces projets vont faire maintenant l'objet de notre étude, mais, à propos de ces derniers, remarquons tout de suite que nous ne les étudierons qu'autant qu'ils nous apparaîtront comme des essais de répression de la fraude.

Section I. — LA JURISPRUDENCE ET LA LOI DE FRIMAIRE

Le système en vigueur semblait si injuste, si contraire au bon sens que la jurisprudence avait cru devoir en restreindre l'application.

Il serait sans doute difficile de tracer les limites dans lesquelles elle enferma, au cours du XIX^e^ siècle, le principe de la non distraction, aussi bien n'est-ce pas là notre prétention, nous proposons-nous, tout au plus, de rappeler quelques-uns des cas dans lesquels la question de la déduction s'est posée.

USUFRUIT

L'usufruitier n'est pas propriétaire, du moins ne l'est-il pas lorsque son droit de jouir porte sur une chose non consomptible par le premier usage ; aussi était-il naturel qu'à sa mort, l'administration ne fît pas de difficultés pour déduire de sa succession l'objet de son usufruit.

Mais la question de savoir si l'on devait admettre la même solution au cas de quasi-usufruit n'avait pas tardé à se poser. La difficulté venait de ce que le quasi-usufruitier est propriétaire (1) ; et certains jugements avaient, en se fondant sur ce droit de propriété du quasi-usufruitier, refusé de déduire de sa succession les choses consomptibles soumises à son usufruit (2). L'usufruitier d'une somme d'argent, dit Demolombe, est devenu propriétaire des deniers qui lui ont été livrés, de là il suit qu'il est devenu débiteur d'une quantité (3).

Il est vrai que l'administration avait, par une solution du 7 juillet 1857, décidé dans une affaire particulière qu'au décès de l'usufruitier d'une somme d'argent on pouvait admettre la déduction de cette somme jusqu'à concurrence des valeurs mobilières comprises dans la succession.

Cette doctrine, vivement critiquée par M. Demante (4), fut admise par la Cour de cassation (5) qui alla même jusqu'à décider que, pour le calcul du droit de mutation par décès, il y avait lieu de déduire toutes les sommes ou valeurs soumises à l'usufruit du défunt, quelle que fût la composition de l'hérédité, alors même qu'elle ne com-

(1) A. 587. C. civ.

(2) Seine, 22 juill. 1852, 15.522 J. — Seine, 7 juill. 1852, 15.601 J. — La Flèche, 18 janv. 1859, 1.252 R. p.

(3) Voir Demolombe, t. 10, n° 289, p. 253.

(4) 1.311, p. 176, R. p.

(5) Cass., 6 déc. 1858, S. 1859. 1.346. — Cass., 16 août 1859. S. 60.1.76.

prendrait pas d'argent, de billets de banque ou de titres au porteur.

Un tempérament fut seulement apporté à cette règle lorsque par suite d'une interversion de titre le droit du nu-propriétaire s'était transformé en une créance personnelle — cette créance constituait lors du décès de l'usufruitier une charge non susceptible de déduction (1).

MANDAT

On sait que, de nos jours, à la différence de ce qui se passait en droit romain, le fondé de pouvoirs ne devient pas propriétaire ou créancier, mais rend au contraire immédiatement propriétaire ou créancier le maître pour lequel il agit. En conséquence, puisque les objets livrés au mandataire n'ont pas cessé d'appartenir au mandant, il s'ensuivra qu'au décès du mandataire ses héritiers ne les recueilleront pas et ne devront de ce chef aucun droit de mutation.

Il ne sera naturellement question du droit de propriété du mandant qu'autant que les objets se retrouveront *in individuo* dans la succession du mandataire ; s'il en était autrement, si le gérant ou le comptable les avait employés dans son intérêt exclusif à l'acquisition de biens person-

(1) Cass., 22 déc. 1856, S. 57.1.300. — Cass., 21 août 1861, S. 62.1.315. Voir encore Cass., 28 fév. 1865, S. 65.1.229, qui admit la déduction parce que la somme avait été directement dévolue aux héritiers à titre de nue-propriété et non de simple créance.

nels, ces derniers ne pourraient faire l'objet de l'action en revendication du mandant, mais constitueraient simplement le gage du paiement d'une indemnité non déductible. Il est à remarquer toutefois que, dans le cas suivant, cette règle ne s'appliquera pas : un individu a été chargé de recouvrer diverses sommes d'argent, il meurt, et dans sa succession se trouvent des deniers comptants, peu importe qu'ils soient effectivement ceux qu'il a recouvrés, dans tous les cas ils échapperont au droit de mutation par décès parce que, comme le fait remarquer M. Demante « ces sortes de choses s'apprécient dans leur quantité, non dans leur espèce » (1).

L'Administration avait fait l'application de ces principes dans le cas où le survivant des époux, tuteur légal de ses enfants mineurs, décédait sans leur avoir rendu compte de sa gestion.

La situation était simple quand les valeurs recueillies par les pupilles dans la succession de l'époux prédécédé se retrouvaient en nature dans celle de leur mandataire légal ou avaient fait l'objet d'un emploi régulier ; ces valeurs ne devaient pas être comprises dans la déclaration des biens du tuteur.

La difficulté n'apparaissait que dans le cas où ce dernier n'avait pas employé les valeurs mobilières ou les avait confondues avec son propre patrimoine, n'allait-on pas se prévaloir de cette confusion, du défaut de liquida-

(1) N° 692, p. 359, t. II.

tion pour les considérer comme un élément de l'actif successoral ? Non, parce que, comme le décidait avec justesse l'administration, les droits des mineurs sont suffisamment établis par l'inventaire dressé après le décès de leur auteur ; les valeurs y énoncées, quoique restées entre les mains du survivant des époux, ne font point partie de sa succession ; elles ne lui ont pas été transmises ; il ne les détient qu'en qualité de dépositaire, les enfants y ont conservé un droit de propriété.

DÉPOT

Le droit de propriété du déposant avec comme corollaire la faculté de distraire l'objet déposé des biens composant la succession du dépositaire ne pouvait être sérieusement contesté lorsque cet objet était une chose non comsomptible : immeuble, titre nominatif ou même effet mobilier.

La déduction devait encore être admise au cas de dépôt d'une somme d'argent chez un officier public. En soumettant à un simple droit fixe un semblable dépôt, la loi de frimaire avait, en effet, implicitement reconnu la détention précaire du dépositaire et partant la légitimité de la distraction (1).

La même solution devait-elle être admise au cas de dépôt d'une somme d'argent chez un particulier ? Non, car « les reconnaissances, celles de dépôts de sommes

(1) A. 68, § 1er, n° 27.

chez des particuliers et tous autres actes ou écrits contenant obligations de sommes » se trouvant assujettis par la loi de frimaire (1) au droit proportionnel de un franc pour cent francs, le dépositaire était considéré comme un débiteur, l'argent chez lui déposé faisait partie de son patrimoine et devait être compris dans la déclaration de sa succession.

Mais la question s'était posée de savoir si l'assimilation du dépôt au prêt ne pouvait pas être combattu par la preuve contraire.

Certains auteurs avaient soutenu la négative en se basant sur l'esprit de la loi. Ils avaient fait remarquer avec beaucoup de justesse que c'était la crainte du déguisement du prêt sous la forme d'une reconnaissance de dette qui avait poussé le législateur à présumer la fraude d'une manière générale et que la disposition de la loi ne devait pas être limitée « par la considération des motifs plus ou moins vraisemblables que la doctrine lui peut assigner » (2).

D'autres pensaient au contraire que la sincérité du dépôt pouvait être prouvée. « Les présomptions de la loi fiscale, disaient Championnière et Rigaud, admettent généralement la preuve contraire et l'on ne voit pas pourquoi celle dont il s'agit ne serait pas admise » (3).

C'est cette dernière opinion qui avait été adoptée par

(1) A. 69, § 3, n° 3.

(2) Demante, t. I, n° 406, p. 412.

(3) Traité, 830.

la jurisprudence. « Attendu, disait un jugement du tribunal de Sancerre, qu'il est certain que si G... avait reçu par contrat régulier de gage ou de dépôt les 1,000 francs dont il s'agit, c'est-à-dire s'il avait été obligé, par la loi elle-même de ces contrats de conserver dans leur individualité propre les espèces remises, ces valeurs seraient restées distinctes des autres biens de la succession, auraient pu être revendiquées par leur propriétaire et, partant, auraient échappé au droit de mutation... » (1).

Une seule exception avait été apportée à cette règle. Aucune distraction ne devait être autorisée si le dépositaire avait employé dans son intérêt personnel les sommes ou valeurs qui lui avaient été confiées, de dépositaire il était en effet devenu par là débiteur direct des déposants.

REPRISES MATRIMONIALES

En cette matière encore, la jurisprudence avait été guidée par les idées que nous avons déjà eu l'occasion de rappeler : la restitution des reprises se trouvait-elle soumise à un simple droit fixe, les biens dûs devaient être considérés comme étrangers au patrimoine du défunt et par conséquent déduits de sa succession — était-elle, au contraire, passible d'un droit proportionnel, elle constituait une dette personnelle au défunt non déductible d'après les principes en vigueur.

(1) Sancerre, 24 déc. 1879, 5.639, R. p.

a) Régime de la communauté

Il y avait lieu de distinguer entre les reprises en nature et les reprises en valeur.

L'exercice des premières par l'époux survivant ne donnait lieu à aucune difficulté ; il reprenait ses biens propres qui échappaient au droit de mutation par décès.

Au cas de reprise en valeur plusieurs hypothèses devaient être envisagées.

Ces reprises étaient-elles exercées sur la masse commune par le mari ou par la femme acceptant la communauté, l'Administration avait tout d'abord émis la prétention de faire payer les droits de mutation aux héritiers de l'époux prédécédé sur la moitié de tout ce qui avait composé cette masse commune sans égard aux distractions de biens résultant des reprises du survivant (1).

Mais une décision du Ministre des finances avait formellement reconnu « que la propriété des héritiers du prédécédé dans la communauté ne se compose que de la portion qui leur revient après les reprises du survivant et que les droits de mutation ne doivent être acquittés que sur la portion ainsi déterminée » (2).

Si, toujours dans le même cas d'acceptation par la femme de la communauté, l'épouse survivante exerçait ses reprises sur les biens propres du mari (3), elle devait

(1) D. m. f., 24 sept. 1808, 3.567 J., Inst. 405, n° 3.

(2) D. m. f., 18 juill. 1817, Inst. 809.

(3) C. civ., A. 1472, § 2.

être considérée comme créancière de ces dernières qui se trouvaient, par conséquent, soumises au droit de mutation par décès (1).

Enfin, une autre hypothèse pouvait encore se présenter au cas de renonciation par la femme à la communauté, la distraction de ses reprises devait-elle ou non être admise? La question ne s'était pas posée sous cette forme, mais bien sous celle-ci : la femme renonçante est-elle ou n'est-elle pas propriétaire de ses reprises?

On n'ignore pas les vicissitudes de la jurisprudence à ce sujet (2), ni que dans le dernier état du droit la femme renonçante exerçait ses reprises en qualité de créancière et non de copropriétaire, — les prélèvements opérés par elle ne pouvaient, pour la liquidation de l'impôt de mutation par décès, être distraits de l'actif de la succession du mari.

---

(1) Cass., 18 mai 1824, S. 24.1.287, 7666 et 7833 J.

(2) 1re phase : c'est à titre de propriétaire que la femme a droit au prélèvement préalable de ses propres : Cass., 15 fév. 1853, D. 53 1.75. — Cass., 11 avril 1854, D. 54.1.152. Applications : 1° l'attribution faite à la femme des valeurs de communauté, pour la remplir de ses reprises, doit être considérée comme un partage et non comme une dation en paiement. Bar-le-Duc, 28 juin 1854, 249, R. p. — Laon, 12 mai 1855. 370 R. p. ; 2° l'exercice par la femme de ses prélèvements sur les biens de la communauté est soumis à un simple droit fixe. Cass., 10 juill. 1855, S. 55.1.530.

2e phase : la femme est créancière de ses reprises : Cass., 16 janv. 1858, D. 58.1.5, S. 58.1.9. — Cass., 1er déc. 1858, D. 59.1.11. — Cass., 15 mars 1859, D. 59.1.105. — Cass., 23 août 1859, D. 59.1.351. Application : le droit proportionnel est perçu à l'occasion de l'exercice des reprises de la femme renonçante.

Un tempérament, cependant, avait été apporté à la rigueur de cette règle, lorsque la succession comprenait des deniers comptants ou des valeurs assimilables. Ces deniers ou ces valeurs étaient considérés comme la représentation des reprises de la femme, et on se trouvait alors dans le cas prerappelé d'exercice de reprise en nature.

B) RÉGIMES SANS COMMUNAUTÉ ET RÉGIME DOTAL

Il y avait encore lieu de distinguer entre les reprises en nature et les reprises en valeur. Voici, au surplus, comment l'administration avait établi cette différence par une solution capitale en la matière : « Les biens meubles et immeubles qui ont été désignés comme appartenant à la femme, soit dans son contrat de mariage, soit dans les actes relatifs aux successions qui lui sont échues et ceux qui ont été acquis par elle à titre de remploi, sont la propriété de la femme lorsqu'ils existent encore en nature et ne peuvent faire partie de la succession du mari. A l'égard des objets qui n'existent plus et des choses fongibles, au nombre desquelles sont les sommes d'argent, d'après l'article 587 du Code civil et le prix des ventes non suivies de remploi au nom de la femme, celle-ci est seulement créancière de la succession et cette charge n'est pas susceptible d'être déduite pour la liquidation des droits de mutation par décès » (1).

(1) Sol., 5 août 1828, Inst. 1263, § 3.

Cette doctrine était admise par la jurisprudence (1) lorsqu'à la suite des arrêts rendus par la Cour de cassation au sujet des sommes grevées d'usufruit, on en vint à penser que c'était à titre d'usufruitier ou de mandataire (2), et non de propriétaire, que le mari recevait ces sommes de sa femme, qu'en conséquence, puisqu'au décès de l'époux elles ne faisaient pas partie de son patrimoine, elles ne devaient pas être comprises dans la déclaration de sa succession.

Les idées nouvelles trouvèrent d'abord quelque crédit auprès des tribunaux (3), mais furent définitivement condamnées par la Cour de cassation qui, par trois arrêts du même jour, revint à la doctrine classique et reconnut à la femme la qualité de simple créancière de la succession de son mari pour le paiement de sa dot (4).

La question était tranchée. Ce serait cependant une erreur de croire qu'avant la loi de 1901, et sous les régimes exclusifs de communauté, il n'y eut jamais matière à déduction. On avait, en effet, encore recouru ici au procédé de la représentation des reprises en valeur par les choses de genre : numéraire, denrées, billets de

---

(1) Seine, 30 janv. 1850, 15009-2 J. — 27 août 1859, 16693 J. N.

(2) Cette théorie se fondait sur ce que la restitution de la dot n'était passible que d'un droit de décharge.

(3) Mauriac, 22 mars 1867, 2449 R. p. — Forcalquier, 2 juill. 1868, 2792 R. p.

(4) Cass., 11 août 1869, S. 69.1 477. — Dans le même sens, 5 déc. 1871, S. 71.1.248 ; 30 nov. 1869, S. 70.1.136.

banque, titres au porteur existant dans la succession (1). Ainsi, grâce à ce stratagème, oserons-nous dire, on était parvenu à transformer des reprises en valeurs non déductibles en des reprises en nature déductibles, à satisfaire par conséquent le besoin de justice qui se faisait de plus en plus impérieux et à restreindre encore le champ d'application du principe de la non déduction.

LES LEGS PARTICULIERS

Il était de toute évidence que si les objets légués existaient en nature dans la succession du testateur, le seul droit de mutation auquel ils donnaient ouverture était perçu sur la transmission du testateur au légataire et payé par le légataire.

Mais la difficulté était grande au cas de legs de somme d'argent quand il n'y avait pas de numéraire ou de choses assimilables dans la succession du de cujus.

Se fondant sur ce que dans cette hypothèse le légataire particulier ne pouvait, comme aurait pu le faire le légataire particulier d'une chose non fongible, se prétendre propriétaire, l'Administration avait tout d'abord soutenu qu'un semblable legs devait être considéré comme une dette héréditaire non déductible. Cette théorie qui conduisait à la perception de deux droits de mutuation : l'un sur l'intégralité de la masse successorale, l'autre sur les objets légués

(1) Lyon, 12 juill. 1882, 6024 R. p.

ne pouvait être admise et fut du reste condamnée par la Cour de cassation et ensuite par un avis du Conseil d'Etat du 10 septembre 1808 ainsi conçu : « Considérant que la déclaration des héritiers ou légataires à titre universel devant comprendre l'universalité des biens de la succession, le droit proportionnel qui est perçu d'après cette déclaration, remplit le vœu de la loi, puisqu'il porte sur la totalité de la succession ; — que la délivrance des legs particuliers, soit qu'ils consistent en effets réellement existants dans la succession, soit que les légataires universels ou les héritiers doivent les payer de leurs propres deniers, n'opèrent pas mutation de ces derniers aux légataires particuliers ; que, dans les deux cas, la loi ne regarde les héritiers ou légataires universels que comme de simples intermédiaires entre le testateur qui est sensé donner lui-même et les légataires particuliers qui reçoivent ; — que du système contraire il résulterait que le même objet serait en définitive assujetti à deux droits de mutation ; ce qui n'est ni dans le texte, ni dans l'esprit de la loi ; qu'enfin, on ne doit pas assimiler les legs particuliers, payés d'après la volonté du testateur, à une dette de sa succession.

Est d'avis que, lorsque des héritiers ou légataires universels sont grevés de legs particuliers de sommes d'argent non existantes dans la succession et qu'ils ont acquitté le droit proportionnel sur l'intégralité des biens de cette même succession, le même droit n'est pas dû pour ces legs ; conséquemment que les droits déjà payés par

les légataires particuliers doivent s'imputer sur ceux dûs par les héritiers ou légataires universels. »

Cet avis était conçu de telle façon qu'il avait donné lieu à deux interprétations opposées sans doute aux prétentions manifestement exagérées de l'Administration mais néanmoins l'une contraire, l'autre favorable à la déduction.

Certains avaient pensé, en se basant seulement sur le dispositif de l'avis, que si le legs de somme d'argent n'existant pas en nature n'était passible d'aucun droit, il n'en constituait pas moins une charge non déductible, qu'en conséquence les droits devaient être payés par l'héritier sur la totalité des biens héréditaires.

Cette interprétation d'abord admise et transformée bientôt en pratique administrative devait être condamnée par un arrêt célèbre de la Cour de cassation qui adopta un système plus simple. Cet arrêt — probablement inspiré des idées d'une autre école qui pensait que pour connaître exactement le sens de l'avis, il fallait considérer non seulement son dispositif, mais encore ses motifs — décida, en effet, que le montant des legs n'existant pas en nature devait être immédiatement déduit de la valeur totale du patrimoine transmis à l'héritier et que l'impôt devait être établi : 1° à raison de la qualité des légataires particuliers sur le montant de leurs legs ; 2° à raison de la qualité de l'héritier sur le montant du patrimoine du défunt, déduction faite de la valeur des legs particuliers (1).

(1) Cass., 30 mars 1858, S. 58.1.381.

L'Administration dut s'incliner, elle le fit par une instruction à ses préposés qui leur prescrivit de prendre à l'avenir l'arrêt de la Cour de cassation pour règle de perception (1).

Admise par la Régie, la nouvelle doctrine fut confirmée par la jurisprudence qui l'étendit même au cas où l'héritier ou le légataire universel du testateur était mort sans avoir fait la délivrance du legs particulier, la Cour de cassation avait justement décidé que ce legs devait être distrait de l'actif successoral pour la raison que le droit des légataires particuliers leur est acquis à compter du jour du décès du testateur (2).

Nous bornerons ici l'examen des déductions admises par la jurisprudence ; comme nous l'avons dit, notre but n'était pas de les rappeler toutes, mais simplement quelques-unes de celles qui nous auraient semblé les plus intéressantes. Il nous reste à montrer comment certains législateurs, mûs par un sentiment analogue à celui qui avait guidé la jurisprudence, songèrent à proposer la suppression du système de la non déduction.

---

(1) Inst. 2234 § 1, 1471 R. p.

(2) Cass., 25 juin 1862, S. 1862, 1.855. En ce sens, Cass., 21 juin 1869, 2970 R. p.

Section II. — TENTATIVES D'ORGANISATION DU SYSTÈME DE LA DÉDUCTION DES CHARGES ET ESSAIS DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE

Plusieurs projets avaient cru assurer la sincérité et partant la légitimité de la distraction du passif en n'admettant à la déduction que les dettes constatées par actes authenthiques et par actes sous seing privé ayant acquis date certaine. Sans retracer dans leurs détails toutes ces tentatives de répression de la fraude, nous nous contenterons de rappeler d'abord les projets qui limitaient la déduction aux dettes constatées par actes authentiques puis ceux qui, à ces dettes, avaient ajouté celles constatées par des actes sous signatures privées ayant acquis date certaine.

« Je sais, disait M. Roulleaux-Dugage, le 25 juin 1866, qu'il serait très difficile peut-être d'éviter la fraude, mais il est des cas cependant où la situation est claire, nette, c'est ceux où elle résulte de décisions judiciaires, par exemple, et où alors il n'est pas possible de supposer un concert frauduleux. Dans un cas pareil, à mon sens, les droits ne devraient s'exercer que sur l'actif net. » Et M. Quentin-Beauchard, rapporteur, déclarait : « les seules dettes dont la distraction puisse être raisonnablement demandée sont les dettes authentiques ». si l'on veut déduire les dettes sous seing privé « ce sera la fraude débordant de toutes parts ». Aussi, conformément à ces idées, le baron Louis en 1819, le Gouvernement en 1860

et M. Sebert en 1874 n'avaient prévu que la déduction du passif hypothécaire. La commission extraparlementaire, présidée en 1876 par M. Léon Say, ministre des finances, n'admettait au bénéfice de la déduction que les dettes consenties par actes authentiques et liquides au jour de l'ouverture de la succession et le projet déposé le 8 février 1894 par M. Burdeau, alors ministre des finances, posait que « pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès seraient déduites les dettes à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque par des actes authentiques et des jugements ».

Mais les partisans de la déduction avaient encore autorisé la distraction des dettes résultant d'actes sous signatures privées qui, antérieurement au décès, avaient acquis date certaine par leur enregistrement ou par la constatation de leur substance dans des actes dressés par des officiers publics. Et c'était cette idée de l'équivalence de l'authenticité et de la date certaine comme garantie contre la fraude qui avait guidé M. Derodé en 1849, M. Pieyre en 1883 et M. Maujan en 1891, dont les projets admettaient la défalcation des dettes authentiques ou ayant acquis date certaine.

Ainsi plusieurs législateurs croyaient écarter le spectre de la fraude en limitant la déduction aux dettes constatées par actes authentiques ou ayant acquis date certaine. Ce que valait leur opinion, leurs adversaires vont nous le faire savoir.

Il est possible, disaient-ils, que malgré l'authenticité ou la date certaine de l'acte la constatant, la dette n'existe pas ; il suffit de supposer, en effet, que, pour éviter à ses héritiers et légataires le paiement de droits de mutation peut-être très élevés, le défunt se soit fictivement reconnu leur débiteur par acte notarié ou par billet enregistré. A cela on ne manquait pas de répondre, il est vrai : cette manœuvre n'est à craindre qu'autant que les héritiers ou les légataires sont ou des étrangers ou des parents éloignés du défunt, astreints par conséquent à payer des droits de mutation assez élevés, supérieurs dans tous les cas au montant des frais de l'acte d'emprunt et de son enregistrement. Cela était exact, mais l'objection quoique restreinte subsistait néanmoins.

Et les adversaires de la réforme ne s'en étaient pas tenus là. L'égoïsme individuel, disaient-ils encore, recourra à mille procédés dans sa lutte contre le fisc, quelle garantie peuvent bien laisser l'authenticité et la date certaine, quand on pense avec M. Burdeau que « l'acte sous seing privé dont il est si facile de détruire les effets apparents par une contre-lettre simultanée, se prête pour ainsi dire sans danger à la simulation des dettes sans existence réelle », et avec M. Dupuy-Dutemps que « cette même fraude peut se produire avec des actes authentiques et des jugements, puisqu'il suffit d'une quittance sous seing privé pour témoigner de la libération et qu'on peut très bien représenter la grosse d'un acte ou d'un jugement après avoir payé de la même ma-

nière qu'on peut représenter un titre sous seing privé ».

L'authenticité et la date certaine ne suffisant pas à assurer la réalité de la dette et par conséquent à légitimer sa déduction, il fallait trouver autre chose. Le premier système qui se présentait à l'esprit était celui qui consistait à écarter de la déduction le passif que, à raison des circonstances dans lesquelles il avait été souscrit, on pouvait supposer frauduleux. Ce procédé était brutal et par son élimination excessive réduisait à l'ombre d'elle-même la réforme de la déduction ; aussi pensa-t-on recourir à un autre système, à celui qui, à l'inverse de celui que nous venons de rappeler, admettait en principe toute dette à la déduction et cherchait des garanties contre la fraude dans l'état du passif, l'attestation du créancier, la crainte d'une condamnation et la production du titre constitutif de la dette ou de sa copie collationnée. Ce deuxième procédé, à son tour, était loin de satisfaire tout le monde, car s'il maintenait dans toute son ampleur le principe de la déduction, c'était peut-être en vain qu'il se flattait de déjouer la fraude ; restait donc à combiner les deux méthodes, à tirer de chacune d'elles ce qu'elle avait de meilleur, à faire, en un mot, un choix judicieux parmi les créances déductibles et les moyens de justification — et c'est de cette combinaison que procèdent les projets qu'il nous reste à indiquer.

Proposition de M. Duché. — Le 25 mai 1886, M. Duché et un certain nombre de ses collègues, déposaient un amendement au budget de 1887 aux termes duquel le

passif devait être déduit d'une manière générale, à l'exception toutefois des dettes relatives à la dépense domestique ou reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires, de celles acquittées postérieurement au décès et enfin des intérêts des dettes hypothécaires au delà de deux années.

A l'appui d'une demande en déduction, il devait être apporté une déclaration du créancier affirmant le montant de la dette et son origine et énonçant le titre duquel elle résultait ; cette déclaration devait être faite dans les trois mois à dater du jour de l'ouverture de la succession.

Dans le cas de concert frauduleux entre les héritiers, donataires ou légataires et les tiers, le triple du droit frustré pouvait être réclamé à chacun d'eux sans préjudice des poursuites correctionnelles, s'il y avait lieu.

Proposition de M. Borie. — M. Borie, en 1887, n'admettait à la distraction que le passif héréditaire résultant de titres authentiques ou d'actes sous seing privé ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès.

Projet de la commission du budget de 1888. — Par son article 30 ce projet excluait de la déduction :

1° Les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ;

2° Les intérêts des dettes hypothécaires au delà d'une année ;

Et par son article 31 décidait que dans le cas d'entente frauduleuse entre héritiers, donataires ou légataires et

tiers, le triple du droit frustré pourrait être réclamé à chacun d'eux sans préjudice des poursuites.

Projets de M. Tirard (1888), de M. Burdeau (1894) et de la commission spéciale (1894). — Les deux premiers réprimaient la fraude par une amende solidaire égale au double du droit frustré et tous les trois excluaient entre autres choses et en sus du passif commercial et de celui relatif à la profession du défunt, aux dépenses funéraires et aux frais domestiques les dettes consenties par le de cujus au profit de ses héritiers, donataires ou légataires et celles reconnues par testament qui étaient considérées comme des legs.

Projet de la commission rapporté par M. Jamais en 1890. — Ce projet écartait de la déduction les dettes ayant acquis date certaine par le décès du débiteur ainsi que celles constatées par des actes sous seing privé relatés dans des actes dressés par des officiers publics parce que « cela conduirait à la création de dettes fictives sans nombre ou entraînerait des contestations sur l'identité du titre représenté avec celui contenu dans l'acte authentique ».

Rapport de M. Boudenoot (1892). — Plus large que le projet de la Commission, le rapport de M. Boudenoot réduisait de trois mois à un mois l'intervalle minimum entre la date où les actes avaient acquis date certaine et celle du décès et adoptait une mesure qui n'avait été que préconisée par le projet Tirard à savoir le certificat de paiement des droits de mutation par décès pour le transfert des titres nominatifs.

Projet de M. Poincaré. — Se fondant « sur un esprit de fraude toujours prêt à profiter des moindres fissures de la loi » et sur « la facilité extrême » avec laquelle l'acte sous seing privé se prête « à la création d'un passif fictif » sur ce qu'aussi « les solutions les plus rationnelles ne sont pas toujours les meilleures en matière de finances » M. Poincaré repoussait la déduction du passif commercial, des dettes verbales, des dettes de ménage, des frais funéraires, même des dettes résultant d'actes sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession et d'actes authentiques qui n'auraient pas été enregistrés au moins un mois avant le décès.

Projet de la Commission du budget de 1895. — Le projet de M. Poincaré trop restrictif n'avait aucune chance d'aboutir ; il hâta même peut-être l'avènement du régime de la déduction — toujours est-il que le projet qui lui succéda, celui de la Commission du budget de 1895, ouvrit largement les portes à la réforme puisqu'il se borna à exclure les dettes grevant les successions d'étrangers, celles garanties par une inscription hypothécaire périmée, celles enfin reconnues par testament ou consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires.

Mais l'Administration ayant demandé que l'on prît « les mesures les plus sévères contre les facilités qu'un régime aussi libéral offrirait aux tentatives de fraude » toute déclaration ou attestation ayant entraîné indûment la déduction d'une dette était punie d'une amende égale au quart du montant de cette dette — le passif devait être

détaillé article par article dans un inventaire certifié par le déclarant — l'Administration enfin, était armée du pouvoir redoutable d'écarter toute dette qui ne lui paraîtrait pas suffisamment justifiée.

Projet de la Commission du Sénat et rapport de M. Cordelet. — Enfin le projet de la Commission dont M. Cordelet était rapporteur, conservait les mêmes principes, mais punissait la fraude d'une amende égale au triple du droit frustré, exigeait, comme moyens de justification, en sus de l'inventaire certifié par le déclarant, la production d'une copie collationnée ou de l'un des originaux du titre constitutif de la créance et écartait les dettes éventuelles, celles non justifiées par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt, les dettes échues ainsi que le passif étranger.

Nous connaissons maintenant l'évolution qui a précédé l'introduction dans le droit français du système de la déduction du passif héréditaire pour le calcul des droits de mutation par décès. Après avoir trouvé l'origine du principe de la non déduction dans notre ancien droit féodal et montré comment ce principe avait passé dans le régime fiscal de la royauté et de là dans l'œuvre positive de la Révolution, nous avons constaté le triomphe du concept individualiste sur les théories des philosophes du

XVIII[e] siècle. L'histoire de ce mouvement individualiste : son éveil, ses premières manifestations dans la jurisprudence et dans la législation, son achèvement et son épanouissement dans la loi du 25 février 1901 a fait l'objet de nos recherches — il nous reste à préciser celui de notre thèse, à le situer dans le domaine du droit.

Il importe tout d'abord de remarquer que nous limiterons nos investigations à la question de la fraude dans la matière de la déduction du passif successoral. Cette fraude qui, comme nous l'avons vu, a été l'une des principales causes du retard apporté à la réforme de la déduction a été aussi l'une des principales préoccupations du législateur de 1901. Le rédacteur de la loi nouvelle a pensé qu'il n'y avait pas trop de précautions à prendre pour déjouer les manœuvres des particuliers à l'effet de diminuer l'impôt dont ils sont débiteurs du chef de la transmission opérée à leur profit — il a même été si loin dans cette voie, les dispositions édictées pour prévenir la fraude sont telles qu'il arrive souvent qu'un successible soit empêché d'obtenir la déduction d'une dette parfaitement réelle et sincère.

La première condition imposée à la déduction est que la dette résulte d'un titre probant. « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, dit l'article 3 de la loi du 25 février 1901, seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

Cette condition se justifie d'elle-même.

Il était prudent de subordonner la déduction du passif successoral à l'existence d'un écrit susceptible de démontrer par lui-même l'existence de ce passif à la charge du défunt au jour de son décès — un écrit quelconque, *a fortiori*, la déclaration intéressée de l'héritier auraient été manifestement insuffisants.

Dans la première partie de notre thèse, nous nous demanderons tout d'abord quel sens il convient d'attacher au mot « titre » employé par la loi. Puis, ce sens établi, nous étudierons les dettes qui ne sont pas constatées par des titres, qui, par conséquent, ne sont pas déductibles en principe.

Mais il ne suffit pas pour qu'une dette puisse être déduite qu'elle se soit objectivée dans un titre. Ce titre peut avoir été créé par le *de cujus* pour permettre à ses héritiers d'obtenir la déduction d'un passif purement fictif.

La manœuvre n'est pas sans danger pour le pseudo-débiteur puisque, si ses prétendus créanciers sont ou entrent de son vivant en possession de la reconnaissance souscrite à leur profit, il ne pourra pas échapper aux poursuites qu'il leur plaira d'intenter contre lui.

Cela est exact ; mais le défunt a pu garder par devers lui le titre de sa dette : billet sous seing privé, grosse de l'acte authentique — ou bien cette dette résultait d'un testament qui ne pouvait avoir d'effets qu'après la mort du testateur — ou bien encore le *de cujus* n'avait rien à

craindre des créanciers apparents qui, il le savait, ne le poursuivraient pas ; aussi le législateur a-t il pensé qu'il était bon d'écarter de la déduction : le passif étranger, celui reconnu par testament, celui enfin consenti par le défunt au profit de certaines personnes auxquelles il est uni par des liens d'affection assez forts pour l'inciter à se reconnaître fictivement leur débiteur. L'étude de ces dettes dont l'exclusion ne peut, à notre avis (1), s'expliquer pleinement que par une présomption de fraude, constituera la deuxième partie de notre thèse.

Le passif de succession doit être constaté par un titre — il ne doit pas être présumé frauduleux. La troisième condition que, par crainte de la fraude, la loi impose à la déduction est que l'héritier démontre suffisamment aux agents du fisc que la dette de son auteur peut être déduite. A cet effet, le successible devra produire : un état du passif successoral, l'original du titre constitutif de la dette ou tout au moins sa copie collationnée.

Mais ces moyens de justification ne suffisent encore pas à mettre obstacle à la distraction des dettes fictives, car ils consistent en documents émanant de l'héritier, et il n'est pas possible de déterminer *a priori*, sans le concours du créancier, la valeur juridique et les effets véritables du titre se trouvant entre ses mains.

Pour remédier à cet inconvénient, il a paru indispen-

(1) Les dettes étrangères rentrent, selon nous, dans la catégorie des dettes présumées frauduleuses. Voir *infra*, 2e partie.

sable d'obtenir également du créancier la confirmation de la réalité et de la sincérité de sa créance. « L'agent de l'administration, dit l'article 6 de la loi du 25 février 1901, aura, dans tous les cas, la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. »

Cependant, malgré toutes les justifications produites, malgré tous les efforts de l'héritier, voire même du créancier, le receveur pourra ne pas être convaincu de la réalité et de la sincérité du passif successoral, aussi aura-t-il, en principe, le droit d'en refuser la déduction.

L'examen des justifications et du pouvoir d'appréciation de l'administration fera l'objet de la troisième partie de notre thèse.

Enfin, toutes les précautions prises par la loi peuvent être vaines ; l'égoïsme individuel et la fraude peuvent l'emporter dans leur lutte contre le fisc. Il est légitime que la loi frappe les fraudeurs de peines rigoureuses. Dans la quatrième partie de notre thèse nous étudierons les pénalités destinées à sanctionner les fausses déclarations relatives à la déduction des dettes.

PREMIÈRE PARTIE

NÉCESSITÉ D'UN TITRE PROBANT. — LES DETTES QUI NE SONT PAS CONSTATÉES PAR DES TITRES.

Pour que la dette puisse être déduite il faut, avons-nous dit, qu'elle remplisse entre autres conditions, celle d'être constatée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le *de cujus*. Qu'est-ce à dire ?

Si nous supposons un procès entre le défunt et son créancier, il ne suffit pas, au gré de la loi, que le défunt soit condamné, il faut qu'il le soit sur la seule production du titre en question.

Cette exigence de la loi se comprend facilement. Si le procès avait lieu réellement, la condamnation du débiteur importerait seule, les procédés de démonstration employés par son adversaire seraient sans intérêt — mais ici la situation est tout autre, dans le procès que nous imaginons la force probante et indéniable du titre peut seule être escomptée, il n'est guère possible d'administrer et de peser par hypothèse d'autres moyens de preuve.

Voilà la raison pour laquelle la loi de 1901 exige un

titre. Il était bon de le dégager parce que cela va nous permettre de comprendre l'extension qu'il convient de donner à ce mot « titre » selon le vœu même du législateur.

Au point de vue strictement juridique, le titre est l'écrit dressé pour constater le contrat avant toute contestation, en prévision de l'avenir et à un moment où personne ne songe à mettre en doute soit l'existence, soit les clauses de la convention.

Les débats parlementaires vont nous montrer que le législateur de 1901 n'a pas entendu prendre le mot : titre dans cette acception étroite de preuve volontairement preconstituée.

M. Ribot fit à la séance de la Chambre du quinze novembre les déclarations suivantes :

« Vous savez combien les administrations, et en particulier celle de l'enregistrement, sont disposées à s'en tenir à la lettre stricte. Ne va-t-on pas entendre le mot titre dans le sens rigoureux du droit, c'est-à-dire dans le sens d'un acte dressé pour faire preuve en justice, soit authentique, soit sous seing privé ? Il est clair que si cette interprétation, un peu judaïque, mais très facile à soutenir, devait être admise, vous excluriez une très grande partie du passif commercial qui ne peut se prouver que par correspondance... J'ai interrogé le Gouvernement et la commission à cet égard, et leur pensée commune est que la correspondance commerciale pouvant faire preuve en justice serait un titre suffisant. Le mot « titre » n'est donc pas

pris dans le sens en quelque sorte sacramentel et purement juridique ; il est pris dans un sens plus large ; si le Gouvernement et la Commission veulent bien le déclarer, nous en prendrons acte. »

M. Mesureur. — « Nous ne sommes en désaccord avec M. Ribot que sur une question de rédaction. Notre interprétation est absolument la même. »

M. le Ministre des finances. — « Je confirme, de mon côté, l'accord qui existe sur ce point entre la Commission du budget et le Gouvernement. L'interprétation que nous attachons au terme « titre susceptible de faire preuve en justice » est bien celle qui a été donnée par M. Ribot. »

M. Mesureur. — « Je n'ai rien à ajouter aux explications de M. Ribot parce qu'elles sont très complètes et très lumineuses à mon sens, M. Ribot a dit ce que signifiait le mot titre. C'est toute pièce qui pourra vis-à-vis du juge faire preuve de la créance invoquée. Ces pièces, l'Administration les appréciera d'abord. Si elle les écarte, et c'est son droit de le faire, les tribunaux décideront. Ces pièces, c'est à un homme de droit que je m'adresse, sont celles qui peuvent nettement et clairement établir la réalité d'un fait. Je crois qu'il est inutile et superflu de les énumérer. »

M. Paul Beauregard. — « L'explication est en effet des plus nettes, mais à la condition qu'il soit bien entendu que M. le rapporteur n'établit aucune distinction entre les dettes civiles et commerciales. »

M. Mesureur. — « Nous comprenons toutes les dettes du droit commun. » (1)

M. Monestier, dans son rapport au Sénat, avait exposé les mêmes idées : « Le mot titre est employé ici dans la large acception de pièce écrite. Il vise notamment : les actes authentiques, jugements, actes sous seing privé, livres de commerce, billets à ordre, lettres de change, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances en cas de faillite ou de liquidation judiciaire susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt » (2).

En résumé, nous croyons qu'il y aura un titre suffisant dans un écrit rédigé dans un but de constatation, émanant soit de l'obligé seul, soit des deux intéressés et établissant en fait la réalité de la dette d'une façon suffisante pour entraîner à lui seul la condamnation du débiteur.

Il en résultera que toutes les dettes qui seront constatées par un écrit de cette nature rempliront la première des conditions que la loi, par crainte de la fraude, impose à la déduction.

Mais, à notre avis, on ne saurait aller plus loin ; quelle que soit l'interprétation favorable à la déduction qu'il convienne de donner au mot titre, il n'en reste pas moins vrai qu'un titre est nécessaire et, qu'en principe, il n'y

---

(1) *J. Officiel* du 16 nov. Déb. parl. p. 2075 col. 1. 2. 3.

(2) Rapp. fait par M. Monestier au nom de la Commission des finances du Sénat, le 31 déc. 1900. *J. Off.*, Doc. parl. Sénat 1900, annexe 475, p. 976, col. 3.

aura pas lieu de déduire les dettes qui ne se seront pas objectivées dans un semblable instrument juridique.

L'étude de ces dernières dettes va faire maintenant l'objet de nos investigations. Nous étudierons d'abord le passif verbal et celui qui est constaté par des écrits postérieurs au décès du débiteur (1), puis celui qui ne résulte pas d'écrits émanant du *de cujus*.

(1) Le passif constaté par un écrit postérieur au décès du *de cujus* n'est pas constaté par un titre.

CHAPITRE PREMIER

LES DETTES VERBALES ET LES DETTES CONSTATÉES PAR DES ÉCRITS POSTÉRIEURS AU DÉCÈS

Il s'agit principalement des frais privilégiés de l'article 2101 du Code civil qu'il n'est pas dans les habitudes de constater par écrit. Ceci demande quelques explications.

Il s'établit pour les relations de la vie courante entre acheteur et vendeur, de véritables habitudes de confiance. Les parties se fient à leur loyauté réciproque et ne requièrent pas l'une de l'autre, à propos de chacun de ces rapports, un titre susceptible de faire preuve en justice.

Il serait intéressant de chercher l'origine de ces habitudes de confiance. Peut-être la trouverait-on dans un certain sentiment d'honnêteté naturelle joint au besoin égoïste d'éviter l'énorme complication des preuves écrites à propos de conventions fréquentes et généralement de chiffre médiocre.

En la matière qui nous intéresse, l'Administration commence par interpréter rigoureusement la loi de 1901. La loi veut un titre ; en conséquence, les dettes verbales seront impitoyablement écartées.

Et cette rigueur, l'Administration la poussera jusqu'à ses dernières limites, elle refusera le bénéfice de la déduction aux dettes dont la preuve peut se faire par témoins (1), elle ira même jusqu'à repousser le passif pour lequel il est impossible soit de se procurer une preuve littérale comme au cas de gestion d'affaire, soit de suppléer à la disparition fortuite de la preuve comme au cas de vol, de perte, d'incendie (2).

Mais, nous dira-t-on, en sera-t-il de même lorsque la dette qui, à l'époque de l'ouverture de la succession, n'était constatée ni par un titre, ni même par un écrit quelconque figurera dans un écrit postérieur à la mort du débiteur?

Avant de répondre à cette question, nous devons remarquer que cet écrit ne pourra jamais, sous quelque forme qu'il se présente, quand bien même ce serait sous la forme authentique, satisfaire aux exigences de la loi qui veut un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt, c'est-à-dire nécessairement antérieur à son décès.

Aussi l'Administration, tirant les conséquences de cette vérité, exclue-t-elle en principe comme pièces justificatives des dettes, toutes pièces postérieures au décès.

Il en résulte que les énonciations d'un compte dressé après la mort du débiteur seront insuffisantes pour autoriser la déduction du passif, lorsque les divers éléments

---

(1) A. 1341 C. civ. et 109 C. com.

(2) A. 1348 C. civ.

de ce compte ne seront pas justifiés par des titres opposables au défunt (1).

De même, il a été décidé que les factures, mémoires ou notes non acceptés par le défunt, ne sauraient constituer des titres susceptibles d'entraîner la déduction des dettes qu'ils constatent, alors même que ces documents auraient été, après le décès, revêtus de l'acquit des créanciers ou qu'il serait produit une attestation de ceux-ci. Il en est ainsi notamment du carnet du médecin qui a donné ses soins au défunt pendant sa dernière maladie, — ce carnet ne pouvant faire preuve en justice, les honoraires dûs au médecin ne seront pas déduits (2).

Enfin il a été jugé, conformément au principe posé par l'Administration, que les dettes contractées au profit de divers entrepreneurs pour travaux effectués avant le décès, ne pouvaient être déduites lorsqu'elles ne résultaient que de mémoires réglés depuis la mort du *de cujus* (3).

Il serait cependant inexact de croire que la règle, d'après laquelle il n'y a pas lieu de déduire les dettes constatées par un écrit postérieur au décès du débiteur, fût absolue. Cette règle reçoit, en effet, un tempérament important dans quelques hypothèses spéciales. Nous examinerons

---

(1) Nevers, 7 août 1905. — 11.121 R. p.

(2) Sol., 13 déc. 1901 et 15 fév. 1902. — Inst., 3089, 19. — 10.187 R. p.

(3) Seine, 14 nov. 1902, 3201 R. E., 10.424 R. p. — Trévoux, 16 juin 1904, 10.841 R. p., 3700 R. E. — Nice, 25 juillet 1907, 11.529 R. p.

tout d'abord le cas où la dette d'impôt figure au rôle des contributions publié après la mort du contribuable. Nous verrons ensuite si la dette admise au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, de l'ordre ou de la contribution, peut être distraite, alors même qu'elle n'aurait pas été constatée par un écrit du vivant du débiteur.

I. — ROLE DES CONTRIBUTIONS PUBLIÉ POSTÉRIEUREMENT AU DÉCÈS

« Le rôle n'est pas simplement le titre exécutoire à l'aide duquel l'Administration recouvre l'impôt », il est le titre même de la dette. « Ni la loi organisatrice de l'impôt, ni la loi annuelle de finances ne constituent à cet égard un titre contre le contribuable ». Après, comme avant le vote des Chambres, celui-ci n'est lié par aucune obligation envers le Trésor (1). « L'approbation par le préfet, la publication par le maire, voilà les éléments constitutifs de la dette d'impôt direct » (2). « La matrice et le rôle font naître la dette d'impôt à la charge du contribuable. Tant que la matrice et le rôle n'ont pas été rédigés, le contribuable ne doit rien » (3). Le rôle n'a donc pas pour seul résultat de liquider la dette du contribuable, il la crée en quelque sorte. Cela est si vrai que si un contribuable est omis sur le rôle, il doit être consi-

(1) *Rev. de lég. fin.*, 1907, p. 588.
(2) *Ibid.* 1907, p. 590.
(3) *Ibid.* 1908, p. 4.

déré comme n'ayant jamais été débiteur et l'Administration n'est pas fondée à réparer son erreur par l'émission d'un rôle complémentaire (1).

Il en résulte qu'en bonne logique, on ne devrait pas admettre la déduction des dettes d'impôts directs inscrites au nom du défunt sur les rôles, lorsque ceux-ci sont publiés postérieurement à l'ouverture de la succession. Et cependant l'Administration elle-même a décidé que « il y a lieu d'admettre à déduction les impôts directs régulièrement inscrits au nom du défunt sur les rôles, alors même que ces rôles seraient postérieurs au décès » (2). Le principal argument qu'on puisse invoquer en faveur de cette solution libérale, est que dans l'hypothèse envisagée la fraude n'est guère à craindre : même avant l'émission du rôle, le citoyen qui remplit les conditions légales pour être inscrit est dans une situation spéciale, puisqu'il sera imposé à coup sûr, à moins d'une erreur de l'Administration ; en ce sens, il est permis de dire qu'il est déjà débiteur ou, du moins, qu'il a toutes chances de l'être.

Tel est le tempérament apporté par la Régie elle-même à la rigueur de son principe prohibitif de la déduction. Il est seulement à remarquer que la contribution personnelle-mobilière étant due pour l'année entière, pourra être déduite intégralement, qu'au contraire la contribution foncière et les impôts afférents aux biens hérédi-

(1) *Rev. de lég. fin.*, 1908, p. 4, note 2.

(2) Sol., 19 juill. 1909 ; Inst., 3291, § 17 ; 12.117 R. p.

taires constituant une charge des biens transmis et incombant par conséquent aux héritiers personnellement, à compter du jour du décès de leur auteur, ne pourront être déduits que jusqu'à concurrence du prorata couru à ce jour.

II. — DETTES VERBALES ADMISES APRÈS LE DÉCÈS AU PASSIF DE LA FAILLITE OU DE LA LIQUIDATION JUDICIAIRE, DE L'ORDRE OU DE LA CONTRIBUTION

Tout d'abord il importe, croyons-nous, de savoir comment la question se pose en pratique.

Un commerçant doit de l'argent à diverses personnes, entr'autres à des créanciers visés par l'article 2101 du code civil (fournisseurs, domestiques, etc.) dont les créances sont certaines mais qui, conformément à l'usage, n'ont pas cru devoir réquérir de leur débiteur la preuve écrite de sa dette.

Ce commerçant meurt sans avoir payé ses dettes et le tribunal le déclare en état de faillite ou de liquidation ou bien il décède en état de faillite ou de liquidation, mais avant que le juge commissaire ait dressé le procès-verbal de vérification et d'affirmation des créances. Le passif dont il s'agit sera-t-il déduit ?

De prime abord, rien ne s'y oppose.

On sait qu'aux termes de l'article 4 de la loi du 25 février 1901 (1) les dettes du défunt peuvent être déduites sur la

(1) Art. 4, al. 2. Voir aussi art. 5, al. 3.

seule indication par ses héritiers « de la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que de la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation des créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution ». Il en résulte que le procès-verbal visé par ce texte autorise la déduction des dettes admises au passif de la liquidation ou de la faillite même si elles ne sont pas constatées par un titre antérieur au décès. « Si le commerçant, disait M. Mesureur, dans une formule peut-être malheureuse mais qui montre cependant la généralité des cas qu'embrasse l'article 4, est décédé en état de faillite ou de liquidation judiciaire, on peut, sans aucun danger pour le Trésor, accepter la déduction de toutes les dettes (privilégiées ou non, authentiques ou verbales) régulièrement admises au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire et pour lesquelles le procès-verbal de vérification constitue un titre » (1).

Mais de ce que rien ne s'oppose *a priori* à la déduction des dettes non constatées par écrit du vivant du débiteur, s'ensuivra-t-il qu'elles figureront effectivement au procès-verbal de vérification et d'affirmation des créances ou au

---

(1) *J. Off.* Doc. parlem. Chambre 1900, annexe 1836, p. 1743, col. 1. 9947 R. p. p. 25. Le procès-verbal dont s'agit étant, dans l'hypothèse que nous envisageons, postérieur au décès du débiteur ne saurait, à notre avis, constituer un titre au sens que la loi fiscale donne à ce mot ; la déduction nous semble constituer ici une exception au principe que pour être distraite la dette doit être constatée par un titre. V. *infra* p. 66.

règlement définitif de la distribution par contribution ?

Cette question n'est que l'un des aspects d'une autre plus générale que nous devons envisager ici, car elle est grosse de conséquences au point de vue de la déduction : quelle est par rapport à la faillite et à la liquidation judiciaire, pour nous en tenir momentanément à ces deux hypothèses, la situation des créanciers privilégiés de l'article 2101 du Code civil auxquels nous pouvons joindre les commis et ouvriers visés par l'article 549 du Code de commerce ?

Ces créanciers ont en principe comme gage de leurs créances l'ensemble de l'actif de leur débiteur (1). Il en résulte que les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire leur étant indifférentes, ils ne font pas partie de la masse.

1° La première conséquence logique de leur situation en dehors de la masse est aisée à déduire.

Ils pourront, nonobstant la faillite ou la liquidation judiciaire, frapper de saisie les biens formant leur garantie et provoquer l'ouverture d'une contribution ou d'un ordre sur les sommes provenant de cette saisie afin de se faire colloquer à leur rang suivant les règles de forme du Code de procédure civile. Les poursuites seront dirigées contre le syndic dans la faillite (2) contre le débiteur assisté dans la liquidation judiciaire (3). Et alors

(1) Planiol. T. 2, n° 2550.

(2) A. 443, al. 3 C. com.

(3) A. 5, al. 1 loi 4 mars 1889.

la dette sera déduite, elle le sera sur la déclaration faite au receveur par les héritiers du débiteur de la date du règlement définitif de la distribution par contribution, du même règlement ou du jugement qui en tient lieu au cas d'ordre judiciaire (1).

Telle est la solution favorable à la déduction qui s'impose à l'esprit. Il reste à savoir si, en fait, ce droit de procéder à des poursuites individuelles sera reconnu aux créanciers privilégiés qui nous intéressent. Or, il est indubitable qu'il leur est au moins contesté pour la raison que la loi ne le leur accorde pas expressément alors qu'elle le reconnaît aux créanciers ayant un privilège immobilier ou une hypothèque (2), ainsi qu'au créancier gagiste (3) et au propriétaire bailleur (4). Nous devons même reconnaître que la pratique tend à le leur refuser : leurs créances portant en général sur des sommes peu élevées dont on peut sans dommage retarder le paiement jusqu'à ce que les biens aient aient été vendus à la requête de l'agent de la masse.

Ainsi nous avions pensé que la dette consentie verba-

---

(1) La loi du 25 février 1901 n'envisage pas le cas d'ordre judiciaire — mais, la réalité et la quotité du passif étant établies dans cette hypothèse avec les mêmes garanties qu'en cas de faillite ou de contribution judiciaire, nous croyons que la dette figurant au règlement définitif de l'ordre judiciaire ou au jugement qui le remplace pourra être distraite de l'actif successoral.

(2) A. 571, C. com.

(3) A. 548, C. com.

(4) A. 450, C. com.

lement par le débiteur au profit d'un créancier privilégié pouvait être déduite sur l'indication donnée à l'agent du fisc de la date du règlement définitif de l'ordre ou de la contribution. Nous venons de voir que pratiquement il n'en sera rien, puisque la saisie sera interdite aux créanciers visés par les articles 2101 du Code civil et 549 du Code de commerce. Mais il n'en reste pas moins vrai que dans toute autre hypothèse que celle de faillite ou de liquidation judiciaire, dans tous les cas de contribution judiciaire, c'est-à-dire de « distribution ouverte au greffe sous la surveillance d'un juge » (1) et d'ordre judiciaire, à l'exclusion cependant des cas de distribution amiable (2) et d'ordre amiable (3) et, à plus forte raison, d'ordre consensuel la dette verbale pourra être défalquée de l'actif de la succession du débiteur. Il y a là un tempérament important, une exception remarquable au principe que pour être déduite, la dette doit résulter d'un titre, c'est-à-dire, comme nous l'avons vu, d'un écrit nécessairement antérieur au décès.

2° Il nous reste à examiner une autre conséquence de

(1) V. décl. de M. Cordelet à la séance du Sénat, du 24 janvier 1901. *J. Off.* du 25. Déb. parl , p. 85, col. 3, et rapport de M. Guillain. *J. Off.* Doc. parl. Ch. 1901. Annexe 2.196, p. 105, col. 2.

(2) Une distribution amiable réalisée devant notaire serait inopérante. Sol. 28 avril 1902. 10.334 R. p. — Paris, 31 déc. 1907, 4.619. R. E.

(3) Dans cette hypothèse le magistrat n'agit pas avec un pouvoir contentieux, il se borne à conseiller les créanciers et à constater les arrangements intervenus entre eux ; les dettes ne peuvent être déduites, car leur réalité et leur sincérité ne sont pas établies d'une façon suffisante.

la situation des créanciers ayant un privilège général.

Il est certain qu'en doctrine, et toujours par application de cette idée qu'ils sont en dehors la masse, ils seront dispensés de se faire admettre à la faillitte ou à la liquidation judiciaire. Le procès-verbal de vérification aura pu se clôturer sans que leurs créances y fussent mentionnées, ils ne seront pas pour autant forclos — ils pourront à un moment quelconque faire ouvrir un ordre sur la distribution du prix des biens formant leur gage. Et c'est ainsi que nous retombons dans le cas déjà envisagé : ce sera sur la déclaration qu'on lui fera de la date du règlement définitif de l'ordre judiciaire ou du jugement qui le remplace que le receveur déduira la dette.

Mais comme dans l'hypothèse précédente aussi les conceptions de la théorie sont loin d'être d'accord avec les besoins de la pratique.

En fait ces créanciers concourront aux opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire.

Ils y auront intérêt. S'ils se présentent à l'assemblée de vérification et si leur droit n'est point contesté ils seront fondés ensuite dans l'ordre à repousser tout contredit qui proviendrait du syndic en opposant à celui-ci la reconnaissance par lui faite de leur droit. De plus, il est à craindre, s'ils ne se sont pas révélés à la masse, que le syndic ne réalise le patrimoine de leur débiteur et ne distribue les deniers : produit de la vente. Si, au contraire, la créance et le privilège ont donné lieu à une vérification à l'assemblée, le syndic qui procéderait à ces

répartitions sans en faire profiter les créanciers privilégiés engagerait sa responsabilité envers eux.

Enfin, la jurisprudence semble bien incliner vers une solution contraire à celle de la doctrine : la procédure de vérification constitue une garantie contre les intrusions de faux créanciers et c'est principalement contre les créanciers à rang de préférence que la masse demande à être protégée, ceux-ci n'augmentant pas seulement le nombre des prenants-part au dividende, mais évinçant complètement la masse d'un élément de l'actif, ce qui est plus grave.

Donc, en pratique, les dettes privilégiées figureront au procès-verbal de vérification et d'affirmation et par conséquent pourront, conformément à l'article 4 de la loi du 25 février 1901, être distraites de l'actif de la succession du débiteur.

Nous avons vu comment, dans les hypothèses de faillite et de liquidation judiciaire, d'ordre et de contribution judiciaire une dette non constatée par écrit du vivant du débiteur pouvait être déduite.

La cause de la déduction dans les hypothèses envisagées nous semble résider dans la certitude que l'on a de la réalité et de la sincérité du passif au jour du décès.

Ne nous sera-t-il pas permis d'ajouter, pour des motifs identiques, une dernière exception à la règle que la dette verbale ne peut être distraite comme ne remplissant pas les conditions exigées par la loi, de penser que le passif même verbal constaté par un jugement postérieur au

décès du débiteur mais antérieur à la déclaration de sa succession devra être déduit toutes les fois que ce jugement aura pour effet de fournir la preuve de la naissance de l'obligation dans la personne du défunt ?

Cette opinion semble se dégager des travaux préparatoires. « Si des poursuites, disait M. Cordelet dans son premier rapport au Sénat, ont été commencées sans titre contre le défunt et si un jugement intervient contre les héritiers, ce jugement n'ayant qu'un effet déclaratif établira l'existence de la dette antérieure au décès et cette dette se trouvera ainsi rentrer dans les termes du paragraphe premier (c'est-à-dire sera déductible) (1). »

Nous n'ignorons pas l'objection qu'on ne manquera pas de nous faire : l'effet déclaratif reconnu au jugement n'influe que sur la date à laquelle il faut placer la naissance de l'obligation ; on ne saurait en déduire que la dette constatée par la sentence doive être réputée avoir toujours eu un titre.

L'argument n'est pas décisif ; nous savons en effet qu'en cas de faillite et de liquidation, d'ordre et de contribution, il n'est pas toujours nécessaire pour qu'une dette soit déduite qu'elle soit constatée par un titre. De plus, nous n'avons jamais prétendu, comme l'a fait à tort selon nous M. Mesureur (2), que dans ces hypothèses la dette était défalquée de l'actif successoral parce que le

---

(1) *J. Off.* Doc. parl. Sénat, annexe 171, p. 290, col. 2.

(2) Voir *supra* p. 60.

procès-verbal de vérification et d'affirmation des créances, le règlement du juge ou le jugement qui en tient lieu constituait un titre — nous n'ignorions pas en effet que ce procès-verbal, ce règlement ou ce jugement, étant postérieur au décès, ne constituait pas un titre au sens que la loi fiscale donne à ce mot.

Concluons donc que l'idée qui a été la cause de l'extension du système de la déduction au cas d'ordre judiciaire, non expressément visé par la loi, garde ici toute sa valeur et doit aussi conduire à penser que le passif, même verbal, pourra être défalqué au vu du jugement de condamnation rendu contre les héritiers avant la déclaration de la succession. Nous croyons même que le commencement de poursuites auquel M. Cordelet faisait allusion dans son rapport ne sera pas indispensable pour faire attribuer un caractère déclaratif au jugement et partant pour entraîner la distraction du passif : la même solution devra être adoptée alors même que l'instance aurait été engagée contre les héritiers si ces derniers ne sont pas pris en leur nom personnel, mais comme représentants du défunt.

CHAPITRE II

LES DETTES NE PROVENANT PAS D'ÉCRITS ÉMANANT DU DE CUJUS

Pour être déductible, une dette doit être constatée par un titre, c'est-à-dire, comme nous l'avons vu, par un écrit rendant manifeste l'existence de la dette et émanant des deux parties ou tout au moins du débiteur. Il semblerait de prime abord que la déduction dût être refusée toutes les fois qu'il s'agit d'une dette ne remplissant pas cette condition. Et cependant cette règle n'est pas absolue, il est des cas où le passif de succession doit être distrait bien qu'il ne se soit pas objectivé dans un écrit émanant du *de cujus*.

Nous examinerons d'abord le cas de reprises de la femme, ensuite quelques hypothèses qui peuvent être rapprochées, au point de vue qui nous intéresse, de celle où l'épouse est créancière de la succession de son mari.

SECTION I. — LES REPRISES DE LA FEMME SUR LA SUCCESSION DU MARI

On sait qu'avant 1901 la femme reprenait, à titre de propriétaire, ses biens propres retrouvés en nature dans

la masse de communauté et que, grâce au système de la représentation des reprises en valeur de la femme par les choses de genre : numéraire, denrées, billets de banque, titres au porteur existant dans la succession du mari, on était parvenu à élargir le champ d'application des reprises en nature de l'épouse survivante (1).

Ces distinctions sont devenues sans objet. Par l'effet du principe nouveau de la distraction du passif héréditaire inscrit dans la loi du 25 février 1901, il est devenu inutile de dissimuler la qualité de créancière de la veuve : toute la fraction de ses reprises qui n'a pu être acquittée intégralement en valeurs de communauté ou même la totalité, si la femme s'est définitivement rendue étrangère à la communauté en y renonçant, rentre dans la catégorie des dettes déductibles.

M. Liotard-Vogt, directeur général de l'enregistrement, en admettait, lors des débats de novembre 1895, la distraction en ces termes :

« M. Darlan, disait-il, demande en premier lieu si les reprises de la femme sont déduites de l'actif de la succession du mari, notamment en cas d'insuffisance de l'actif la communauté. Je réponds : oui, incontestablement, quand il en sera justifié. » (2).

Et l'Instruction de la Régie du 26 février 1901 fait remar-

---

(1) V. *supra*, p. 31, 32 et 33.

(2) Séance de la Ch. du 16 nov. 1895. *J. Off.* du 17. *Déb. parl.*, p. 2372, col. 3.

quer « que les dispositions nouvelles n'infirment en rien les règles anciennes qui autorisaient déjà pour la liquidation de l'impôt la déduction de certaines charges. Elles les complètent au contraire en permettant, le cas échéant, certaines déductions prohibées jusqu'ici. Il est à noter à ce sujet qu'en cas d'insuffisance de la communauté, l'excédent des reprises de la femme survivante pourra être retranché pour la perception des biens personnels du mari si cette créance est établie conformément aux prescriptions de l'article 3 » (1).

Or, ce sont précisément ces paroles de M. Liotard-Vogt et les termes mêmes de l'Instruction de l'Administration à ses préposés qui ont conduit certains esprits à penser que dans l'hypothèse envisagée il n'y avait pas lieu de déduire les reprises de la veuve.

En disant que la dette sera déduite, « quand il en sera justifié », M. Liotard-Vogt entendait certainement : quand il en sera justifié selon le droit commun qui sera fixé par la loi. C'est cette justification que l'Instruction du 26 février 1901 a précisé ; ce droit commun, c'est l'article 3. Or, comme l'article 3 n'admet au bénéfice de la déduction que les dettes dont l'existence au jour de la succession est établie par des titres probants, il s'ensuit que, à l'appui de leur demande en déduction des reprises ou indemnités grevant la succession du mari décédé, les

---

(1) Inst. n° 3049, § I-IX. *Rép. gén. pratique du notariat*, tome 21, année 1901, art. 11801.

héritiers ne pourront plus invoquer désormais les inventaires, partages, liquidations ou autres actes purement déclaratifs postérieurs au décès, précédemment admis en tant que justification. Ces actes, en effet, déterminent bien l'importance du passif déductible, mais ils ne constituent pas des titres au sens que la loi fiscale donne à ce mot.

Tel est l'argument des adversaires de la déduction ; on ne peut nier son importance ni qu'il ait pour lui les apparences de la vérité.

Il est bien vrai d'une part que, comme le dit un auteur, les reprises, les récompenses et les indemnités représentent les éléments d'un compte indivisible dont la balance est seule à envisager lorsqu'il s'agit de déterminer la situation respective des époux et, notamment, l'importance du passif dont la succession du mari peut être grevée du chef des reprises de la femme (1) — d'autre part que ce compte et cette balance ne peuvent être pratiquement établis que par des actes postérieurs au décès, c'est-à-dire n'offrant peut-être pas de garanties suffisantes contre la fraude.

Tout cela est exact, mais il y a loin de là à affirmer que les reprises de la femme ne peuvent être déduites. Cette théorie restrictive de la déduction nous semble inadmissible parce qu'elle repose sur une confusion — pour s'en convaincre, il suffit d'examiner la situation telle qu'elle se présente en pratique.

---

(1) M. Besson. *Réforme fiscale des successions*, n° 129.

Nous chercherions en vain le billet, l'acte authentique par lequel le mari se serait reconnu débiteur de telle somme, montant des reprises de sa femme ; ce billet, cet acte authentique ne peuvent même pas exister, puisque, comme nous l'avons vu, le compte de reprises ne peut être établi que postérieurement au décès.

Ce que nous trouverons, ce sera, par exemple, un acte d'aliénation d'un propre de la femme, son contrat de mariage, une quittance de la dot qui lui a été constituée. Ces écrits ne constituent pas des titres susceptibles de déterminer à eux seuls le montant des reprises de la femme, de plus le mari peut même n'y avoir pas figuré comme au cas de vente par la femme de l'un de ses propres avec l'autorisation de justice, à défaut d'autorisation maritale. Et cependant nous les croyons suffisants pour autoriser la déduction. Ceci demande quelques explications.

A la différence des projets primitifs qui n'admettaient à la déduction que les dettes liquides au jour du décès, il suffit à la loi de 1901 que les dettes héréditaires soient certaines en leur principe à l'époque de l'ouverture de la succession.

Cette règle qui se déduit non seulement de l'interprétation logique du texte législatif, mais encore des travaux préparatoires et des discussions parlementaires qui en éclairent la signification ne saurait être sérieusement contestée.

Or, dans les hypothèses que nous envisageons, l'existence de la dette au jour du décès est pleinement démon-

trée : elle résulte de la loi d'abord, puis des divers actes accomplis durant le cours de la communauté, des différents titres que nous avons rencontrés. Qu'importe que dans quelques cas particuliers, comme dans celui de vente par la femme de l'un de ses propres avec l'autorisation de justice, le mari ne soit pas intervenu à l'acte ! Pourquoi vouloir un écrit émanant du défunt ? Nous avons un titre susceptible de faire preuve en justice contre le mari ; n'est-ce pas tout ce que demande l'article 3 ? Nous sommes certains de l'existence de la dette et son existence est prouvée conformément à la loi — cela nous suffit, puisqu'il est bien entendu que cette dernière n'exige pas la liquidité de la dette. Qu'on ne vienne pas nous objecter une fraude toujours possible ! Cette objection peut être faite à tous les cas de déduction autorisée, dans l'espèce le législateur n'a pas craint de passer outre, elle ne peut prévaloir contre le texte législatif.

Cette solution a été consacrée par la jurisprudence dans un cas où non seulement le montant des reprises n'était pas déterminé au jour du décès du débiteur, mais où encore se posait la question de savoir si le mari, de son vivant pourvu d'un conseil judiciaire, avait été capable de s'obliger valablement seul au remboursement des reprises de sa femme et de lui fournir ainsi un titre susceptible de faire preuve en justice, conformément à l'article 3 de la loi du 25 février 1901. Le tribunal de la Seine admit la déduction en ces termes « Attendu que l'incapacité résultant de la dation d'un conseil judiciaire n'en-

tache les obligations contractées par le prodigue que d'une nullité relative que lui seul peut invoquer ; que ni l'autre partie contractante, ni les tiers ne peuvent être admis à s'en prévaloir ; qu'en conséquence, un tel contrat est présumé valable tant que l'incapable n'use pas du droit qu'il a seul de le faire annuler ; que, spécialement le mari commun en biens peut, en cet état d'incapacité relative, s'obliger au regard de sa femme dans cette mesure ; que les mêmes présomptions établies contre lui, lorsqu'il est maître de ses droits, relativement à l'encaissement du prix des propres aliénés, subsistent toujours et que les obligations qui en résultent, valables provisoirement quant à lui, le sont définitivement, s'il lui plaît, quant aux tiers.

Attendu qu'en l'espèce, le montant des reprises dont la déduction est constatée par l'Administration est établi par différentes pièces et actes authentiques, tels que l'inventaire....., un jugement d'adjudication de ce tribunal....., un acte de vente immobilière....., enfin une quittance....., que la succession du sieur..... devant être présumée, à l'égard de sa veuve, comptable des fonds provenant des propres aliénés ou tombés en communauté aux termes desdits actes, les titres ci-dessus constituent bien, vis-à-vis de ladite succession, des titres de créances susceptibles de faire preuve en justice, conformément à la loi du 25 février 1901, précitée » (1).

---

(1) Seine, 10 fév. 1909 — 12003 R. p.

Section II. — QUELQUES HYPOTHÈSES ASSIMILABLES.

Les mêmes idées nous guideront dans l'examen de quelques hypothèses où, comme dans celle de reprises de la femme, il est normal que la réalité ou tout au moins la quotité de la dette ne résulte pas d'un écrit émanant du *de cujus*.

Nous constaterons encore l'insuccès de la théorie qui, par une crainte injustifiée d'une fraude cependant toujours possible, voudrait écarter de la déduction le passif que nous allons étudier.

RÉCOMPENSES DUES PAR LA FEMME

C'est par exemple le mari qui a élevé de ses deniers des constructions sur un immeuble dotal de sa femme, il est créancier de celle-ci jusqu'à concurrence de la plus-value ou augmentation de valeur donnée à l'immeuble. Cette dette de l'épouse est, suivant certaines distinctions connues (1), déductible de sa succession. Comme dans le cas où la femme est créancière de ses reprises, l'objection de fraude n'aura par elle-même aucune espèce de valeur

(1) La déduction suit le sort de la dette — la créance du mari ne pouvant porter sur les biens dotaux qui n'ont pu être engagés, ni par la femme donnant mandat à son mari de commander les travaux, ni par le mari agissant comme gérant d'affaires — la dette ne pourra être déduite que sur les paraphernaux.

ici (2). Il ne sera pas nécessaire que les héritiers produisent un titre émanant de l'épouse et par lequel elle aurait reconnu l'existence et déterminé le montant de la dette — celle-ci pourra être établie par des mémoires d'entrepreneurs ou d'architectes dûment acquittés au nom du mari avant le décès de la femme. « Une fois le principe de la dette admis, sa quotité, c'est-à-dire la plus-value donnée à l'immeuble, pourra être démontrée par toutes sortes d'écrits, même postérieurs au décès. »

TUTELLE. — MANDAT

Supposons qu'un mandataire ou un tuteur vienne à décéder avant d'avoir rendu compte de son mandat ou de sa tutelle. La gestion qu'il a eue des biens d'autrui comporte divers éléments actifs et passifs. Si les recettes excèdent les dépenses, il doit à son mandant où à son pupille le montant de cet excédent.

Cette dette sera-t-elle déduite de sa succession ?

Il ne peut y avoir de doute : du moment que l'existence de chaque créance du pupille ou du mandant résultera d'un titre probant, il importera peu que la dette du défunt soit indéterminée dans son quantum.

Ce quantum pourra être établi par le compte de tutelle

(2) Il importe cependant de ne pas perdre de vue que le receveur a, en principe, le droit d'écarter la dette de la déduction s'il estime les justifications insuffisantes (art. 5, al. 1). V. *infra*, pouvoir d'appréciation de l'Administration, 3e partie.

ou de mandat qui sera dressé postérieurement à l'ouverture de la succession et qui déterminera le montant exact des sommes dont le tuteur ou le mandataire sera reliquataire.

Un compte ne sera même pas nécessaire. La Direction générale l'a formellement reconnu. Il suffira, dit-elle, que les divers éléments formant la créance du pupille soient établis conformément à l'article 3 de la loi du 25 février 1901 par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ; l'Administration conservant d'ailleurs le droit de démontrer, par tous les moyens en son pouvoir, l'existence des créances corrélatives du tuteur contre son pupille afin d'arriver aussi exactement que possible à la détermination du reliquat qu'un compte régulier aurait fait ressortir (1).

DOMMAGES A FIXER PAR ÉTAT

Le défunt à la suite d'un procès avait été condamné à payer à la partie adverse des dommages-intérêts à régler par état. Il importera peu qu'au moment du décès du débiteur ce règlement ne soit pas encore intervenu ; la dette du *de cujus* n'en sera pas moins déductible.

Cette hypothèse, voisine de celles que nous venons d'étudier, a été comprise avec elles dans des explications

---

(1) Inst. du 20 mai 1902, n° 3089, § 15. — Sol. 18 avril 1902, 10277 R. p.

communes que M. Cordelet, rapporteur de la loi au Sénat, a données dans la séance du 22 janvier 1901.

« ...Une dette existante au jour du décès est sans doute une dette certaine dans son principe, mais il n'est pas nécessaire qu'elle soit déterminée dans son *quantum*. Il y a en effet des dettes, dont le principe sera certain, mais dont le *quantum* ne sera pas déterminé au jour du décès : telles sont les dettes du tuteur envers son pupille, celles du mari envers sa veuve. Il peut y avoir aussi un jugement condamnant à des dommages-intérêts par état et qui n'auront pas été fixés avant le jour du décès par un jugement définitif... On ne pourra sans doute pas, au lendemain du décès, dire quel est le *quantum* de la dette. Mais si, dans les six mois il y a un compte de tutelle, ou une liquidation de reprises, ou un jugement déterminant le chiffre des dommages-intérêts, ou se présentera à l'Administration avec une dette, non seulement certaine, mais liquide au point de la déclaration, et cela suffira » (1).

On ne pouvait être plus formel. Nous devons cependant ajouter à ces paroles qui, à notre avis, ont le tort de laisser croire qu'à défaut de liquidation intervenue au jour de la déclaration de la succession la dette ne saurait être déduite.

Cette théorie nous paraît inadmissible. Il nous semble que, même au cas où le jugement déterminant le montant

---

(1) V. décl. de M. Cordelet. *J. Off.* du 23 janvier 1901. Déb. parl. Sénat, p. 75 et 76 ; 26.138 J., p. 524.

exact des dommages-intérêts n'aurait pu être rendu à l'époque de la déclaration, la dette n'en serait pas moins déductible — les parties pourraient suppléer à cette lacune par une déclaration estimative, sauf à l'Administration à rectifier plus tard sa perception.

APPENDICE

LA LÉGITIMITÉ DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DU PASSIF VERBAL

Nous avons constaté qu'il n'était pas toujours nécessaire pour qu'une dette fût déduite, que sa réalité ou tout au moins sa quotité résultât d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Mais cela n'empêche pas que tout le monde soit unanime à affirmer la légitimité du principe de la non distraction du passsif qui ne s'est pas objectivé dans un titre.

Or, c'est précisément cette légitimité que nous mettons en doute.

Certes, nous ne prétendons pas, qu'à ne considérer que la lettre de l'article 3, elle ne soit parfaitement établie. Mais si nous montrons que le spectre de la fraude n'a pas effrayé le législateur, autant qu'on veut bien le dire, si nous parvenons à démontrer que le rédacteur de la loi du 25 février 1901 n'a peut-être pas entendu faire de l'existence d'un titre probant une condition *sine qua non* de la déduction, nous aurons par là même ébranlé le principe de la non distraction du passif verbal.

Dans la séance du 22 janvier 1901, M. le sénateur

Dufoussat présentait un amendement aux termes duquel devaient être déduites « certaines dettes existant réellement bien qu'elles n'apparussent pas par des titres et des écrits ».

Il importe de rappeler, en ce qu'ils nous intéressent, l'amendement en question et la réponse du ministre.

« . . .Mon amendement, disait M. Dufoussat, a pour but « principal de faire la lumière sur certaines espèces de « dettes qui existent légalement mais qui ne sont pas « constatées par des écrits et dont le *quantum* n'est pas « déterminé et ne le sera souvent que longtemps après le « décès.

« Les frais et créances privilégiés sur la généralité des « meubles désignés dans l'article 2101 du Code civil me « paraissent rentrer dans cette catégorie.

« Pour ces sortes de dettes, le titre est plutôt occulte « qu'apparent, mais la dette n'en est pas moins réelle ; « son existence est absolument certaine, quoique non « constatée par un écrit, à telles enseignes que les frais « compris dans l'article 2101 étant privilégiés seront « payés même de préférence aux droits à payer sur la « succession.

« D'après l'article 2101, ces frais privilégiés sont les « suivants :

« 1° Les frais de justice ;

« 2° Les frais funéraires ;

« 3° Les frais quelconques de dernière maladie, quelle « qu'en ait été la terminaison ;

« 4° Les salaires des gens de service pour l'année échue « et ce qui est dû sur l'année courante ;

« 5° Les fournitures de subsistances faites au débiteur « et à sa famille pendant les six derniers mois par les « marchands en détail (boulangers, bouchers et autres) « et pendant la dernière année par les maîtres de pension « et marchands en gros.

« Aux frais privilégiés de l'article 2101, il y aurait « même lieu d'ajouter, d'après l'article 23 de la loi du 9 « avril 1898, la créance de la victime de l'accident ou de « ses ayants-droit relative aux frais médicaux et phar- « maceutiques et funéraires, ainsi qu'aux indemnités « allouées à la suite de l'incapacité temporaire du tra- « vail.

« A mon avis — et j'espère que ce sera aussi l'opinion « de l'Administration de l'enregistrement — ces créances « privilégiées peuvent être déduites sans inconvénient ..

« La fraude dans ces espèces n'est guère possible ni à « craindre bien que la justification d'un titre fasse d'or- « dinaire défaut, par exemple pour les dépenses domes- « tiques ou agricoles.

« Souvent, ces sortes de dettes seront constatées dans « des actes d'inventaire, de liquidation, de compte, de « partage, enregistrés avant la déclaration de succession, « desquels il résultera qu'une partie de l'actif correspon- « dant a été affecté à l'acquit de ces frais, ou que l'un « des héritiers a été chargé de payer ce passif avec les « deniers de la succession, ou bien qu'il se verra rem-

« bourser des avances qu'il aura faites à cet égard. Dans « ces divers cas, la Régie sera mise à même de contrôler « la sincérité des déclarations et je ne puis douter que la « défalcation de ce passif sera admise. Mais ces opéra- « tions, ces éléments pourront également faire défaut. Et « alors quelle sera l'appréciation des agents du fisc ? Il « est permis de se le demander. Je veux bien croire que « l'esprit extrêmement libéral qui a inspiré le projet en « discussion ne sera point méconnu par les receveurs « d'enregistrement dans l'exercice du pouvoir d'appré- « ciation souveraine qui leur est attribué.

« Car, du moment où nous admettons le principe de « la déduction des dettes, nous devons l'admettre avec « toutes ses conséquences et accepter la distraction de « tous les passifs, à la seule condition d'avoir la certitude « de l'existence de la dette...

« Aux dettes privilégiées de l'article 2101 du Code civil, « je propose d'ajouter, pour la déduction à opérer, après « justification, les charges publiques et communales et « le montant des impôts de l'année courante. Ce sont là « des charges faciles à constater et à vérifier au moyen « de la production des feuilles d'imposition ; et ici la « fraude ne saurait se produire sous peine d'une répres- « sion immédiate à l'aide du contrôle sur les registres du « percepteur...

« En ce qui concerne les deux premières parties de « mon amendement, j'estime que la déclaration, même « affirmative de M. le Ministre des finances, ne suffirait

« pas et que leur inscription dans la loi est nécessaire « afin d'éviter toute controverse à cet égard.

« Je dois faire connaître au Sénat que la Commission « des finances, dont j'ai l'honneur de faire partie, après « avoir discuté mon amendement sur l'article 2 a été « unanimement d'avis d'admettre le principe de la déduc- « tion de ces sortes de dettes, alors même qu'il n'y aurait « pas de titre écrit provenant du *de cujus,* la loi elle- « même devant tenir lieu d'écrit, du moins pour les frais « et créances de l'article 2101 »...

Tel est le vœu de M. Dufoussat. Nous devons remarquer avec quelle insistance il le formule. Il en fait l'objet d'un amendement exprès parce que, au moins en ce qui concerne certaines dettes, la déclaration même affirmative de M. le Ministre des finances ne suffirait pas et qu'il faut éviter toute controverse à cet égard.

Après ces déclarations énergiques et précises, nous devons supposer que M. Dufoussat ne pourra retirer sa proposition que si le ministre lui donne une satisfaction telle que toute difficulté lui paraisse aplanie. Il faudra, ajouterons-nous, que cette satisfaction s'impose à l'esprit de tous ses collèges pour qu'aucun d'eux ne reprenne l'amendement retiré.

Voyons donc ce qu'a répondu le Ministre des finances.

« ... L'amendement est ainsi rédigé : seront déduites « après justification (suit l'énumération d'un certain « nombre de dettes). Qu'est-ce qu'entend M. Dufoussat « par ces termes après justification ?

« Si ces mots signifient pour lui : après production des « titres susceptibles de faire preuve en justice, ce qui est « l'économie tout entière de la loi, l'amendement est « inutile. Si, au contraire, M. Dufoussat entend que les « dettes visées par son amendement pourront être dé- « duites sans qu'elles résultent de titres susceptibles de » faire preuve en justice, nous ne pouvons que repousser « sa proposition. Il faut bien, en effet, que nous soyons « certains de la réalité des dettes dont on nous demande « la déduction. Nous avons pensé que, pour établir l'exis- « tence d'une dette, il était nécessaire d'exiger la produc- « tion de titres susceptibles de faire preuve en justice. « Je me demande à quelle règle plus libérale on aurait « pu s'arrêter ? Le Sénat admettrait-il qu'on déduisît des « dettes, dont la réalité ne serait pas absolument éta- « blie ?

« Mais je prétends que le texte de l'article 2 est conçu « de telle façon que l'auteur de l'amendement a « d'avance pleine satisfaction. Il est impossible d'aller « plus loin car, je le répète, j'enserrerais M. Dufoussat « dans ce dilemne : de deux choses l'une, ou la dette est « justifiée et alors il est inutile d'insérer dans la loi l'énu- « mération qu'il propose, ou elle ne l'est pas et l'on ne « peut admettre la déduction...

« (Sur une interruption de M. Martin). Lorsqu'une note « de médecin ou de pharmacien sera produite, il appar- « tiendra au receveur de l'enregistrement d'apprécier au « vu, soit de cette note, soit des autres documents qu'il

« pourra être amené à réclamer, si la dette est établie par « des titres susceptibles de faire preuve en justice et doit « être admise en déduction...

« Il est impossible de légiférer pour chaque espèce : ce « qu'il faut, c'est poser une règle générale. Celle qui est « inscrite dans le projet est claire et précise. Si vous en « trouvez une qui soit plus libérale — je crois que vous « n'y arriverez pas — je suis prêt à l'accepter. Encore « faut-il que cette règle, en faisant la part aussi large que « possible aux contribuables, détermine nettement les « droits de l'Etat et ne compromette pas ses intérêts. »

Reprenons la déclaration ministérielle.

M. Dufoussat demande que certaines dettes soient déduites après justification. Ces dettes sont certainement déductibles — seulement il est bien entendu que leur justification ne pourra résulter que d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Du reste à quelle règle plus libérale pourrait-on s'arrêter ?

Il y en aurait une cependant : ce serait d'admettre que cette justification pût résulter de toute preuve susceptible d'entraîner la conviction du receveur, supposé seul juge de la sincérité de la dette, que ce fût ou non une preuve écrite et régulière, et de tout document antérieur ou postérieur au décès, du moment qu'il impliquerait l'existence antérieure de la dette.

Et ce qui est remarquable, c'est que cette règle nous vient de la déclaration ministérielle elle-même. Certes, nous ne prétendons pas que le Ministre l'ait jamais con-

çue d'une façon aussi formelle, nous croyons seulement qu'à un moment donné en parlant de titres il a entendu donner à ce mot le sens large d'élément de preuve.

Ne dit-il pas en effet expressément après avoir déclaré accepter d'avance la règle la plus libérale et prétendu que le texte législatif était conçu de telle façon que l'auteur de l'amendement avait pleine satisfaction : « Lorsqu'une note de médecin ou de pharmacien sera produite, il appartiendra au receveur de l'enregistrement d'apprécier, au vu, soit de cette note, soit des autres documents qu'il pourra être amené à réclamer, si la dette est établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice et doit être admise en déduction. »

En tous cas, c'est bien ainsi que M. Dufoussat et tous ceux de ses collègues qui étaient disposés à voter son amendement ont dû interprêter les paroles du ministre puisque M. Dufoussat déclarait :

« La réponse de M. le Ministre des finances me paraissant assez claire et assez précise sur les questions visées par l'amendement et sur celles que je lui ai posées d'autre part, je prends acte de ses déclarations, et comme mon amendement n'avait pour but que d'éclairer la pratique je n'ai pas de raison pour le maintenir. Il est maintenant entendu que toutes les dettes, dont l'existence est certaine, seront admises à déduction après justification » c'est-à-dire après qu'on aura démontré leur existence de la manière préconisée par l'amendement.

Nous connaissons l'amendement de M. Dufoussat. Nous

croyons qu'il n'est peut-être pas déraisonnable de penser qu'à la suite d'une sorte de malentendu une partie des législateurs (et la majorité peut-être car rien ne prouve que l'amendement ait été repoussé) avait cette idée que la réalité et la sincérité des dettes qu'il est normal de ne pas constater par écrit du vivant du débiteur pourraient résulter des inventaires, liquidations, partages dressés postérieurement à l'ouverture de la succession et d'une façon générale qu'il appartiendrait au receveur d'apprécier au vu des documents qui lui seraient remis et même d'après les circonstances si les dettes pourraient être déduites.

En d'autres termes, et pour préciser notre pensée par un exemple, nous croyons qu'il y aurait peut-être lieu d'écouter avec complaisance les doléances du contribuable lorsqu'il viendrait dire : « Le défunt dont je suis héritier devait de l'argent à l'un ou à quelques-uns des créanciers visés par l'article 2101 du Code civil, je ne puis produire un titre régulier de sa dette parce que son créancier n'en avait pas exigé, comme il est d'usage pour cette sorte de passif, et que les mœurs sont plus fortes qu'un texte de loi. Aucune fraude n'est à craindre ici, cette dette est certaine dans son origine et son chiffre, elle résulte d'ailleurs de circonstances tellement évidentes que je serais condamné comme mon auteur l'eût été, à défaut de paiement, j'en demande la déduction. »

Telles sont les réflexions que suggèrent l'amendement de M. Dufoussat — les receveurs et les membres des tri-

bunaux devraient se les remémorer quelquefois — jointes au souvenir de la discussion incertaine que nous avons rappelée, de la portée libérale de la loi et des circonstances qui ont accompagné le retrait de l'amendement de M. Dufoussat, elles contribueraient peut-être à faire naître en l'esprit des juges et des agents de l'administration quelques doutes sur leur droit de proclamer toujours le principe de la non-distraction du passif verbal.

DEUXIÈME PARTIE

LES DETTES PRÉSUMÉES FRAUDULEUSES

Nous l'avons fait pressentir : c'est la crainte de la fraude qui a poussé le législateur à exclure entr'autres dettes :

1° Celles consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ;

2° Celles reconnues par testament ;

3° Les dettes étrangères (1).

Ces trois catégories de dettes vont faire l'objet de cette deuxième partie de notre thèse — nous les étudierons chacune dans un chapitre spécial.

(1) Dans une étude publiée dans la *Revue de l'Enregistrement*, M. Binet ne croit pas qu'on puisse expliquer par une présomption de fraude l'exclusion qui frappe les dettes visées par le 5° de l'article 7 (dettes étrangères). Après avoir énuméré les présomptions légales, soit de simulation, soit d'extinction des dettes du défunt, établies par l'article 7, il ajoute « nous passons sous silence d'autres catégories de dettes non déductibles dont parle le 5° du même article, la dérogation au droit commun pour ces dernières étant fondée sur un autre ordre d'idées » 2905-7 p. 239, 2905 R. E.

Certes, nous ne contestons pas l'importance ni le rôle de ces autres idées mais nous croyons qu'à elles seules elles ne sauraient expliquer

Mais, auparavant, il n'est peut-être pas sans intérêt d'indiquer l'esprit dans lequel il conviendra de les examiner.

D'une part, l'énumération contenue dans l'article 7 est limitative ; en conséquence, cet article devra, suivant un principe constant, être interprété d'une manière restrictive, on ne saurait étendre à d'autres cas que ceux prévus l'exclusion qu'il édicte.

D'autre part, quand très exceptionnellement, le texte législatif apportera un tempérament à la règle de la non-déduction : la présomption de simulation ne pourra être détruite que par les moyens qu'il aura déterminés.

---

la disposition législative. Voir *infra*, chapitre III : dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger : exposé des motifs du projet de M. Burdeau — dettes hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger : insuffisance des raisons invoquées par MM. Burdeau et Monestier et explications de M. Wahl — dettes grevant des successions d'étrangers : observations de la Chambre de commerce américaine de Paris.

Sur la réponse à donner à la question de savoir dans quelle catégorie de présomptions il convient de ranger la présomption qui atteint les dettes étrangères, voir *infra*, chapitre III.

CHAPITRE PREMIER

DETTES CONSENTIES PAR LE DÉFUNT AU PROFIT DE SES HÉRITIERS OU DE PERSONNES INTERPOSÉES

Il est fort difficile de savoir si une dette de cette nature est réelle ; c'est pourquoi le législateur a pensé qu'en pareil cas le fisc ne devait pas être chargé d'un discernement aussi délicat. Il présume donc que la dette est fictive et se refuse à la déduire.

« Il y a, dit M. Dauphin dans son rapport au Sénat, des dettes sérieuses et légitimes consenties dans l'intérieur des familles ; cependant les rapports intimes de la parenté ou de l'affection rendent les combinaisons frauduleuses trop faciles et trop secrètes pour obliger l'Administration à les découvrir et à les prouver » (1).

On ne saurait, dit M. Mesureur, attacher aux actes, lorsqu'ils interviennent entre personnes dont l'une recueille ensuite les biens de l'autre « la même autorité que lorsqu'ils constatent une obligation au profit d'un étranger » (2).

(1) *J. Off.* du 1er nov. 1898, Doc. parl. Sénat, annexe 295, p. 527, col. 2.

(2) *J. Off.*, Doc. parl. Ch., annexe 1836, p. 1744, col. 1.

Section I. — PERSONNES ATTEINTES PAR LA DISPOSITION

La question qui se pose ici est celle du sens qu'il convient de donner aux mots « héritiers et personnes interposées » employés par le texte législatif.

1° Héritiers.

Faut-il entendre par ce mot « héritiers » uniquement les héritiers proprement dits ou bien d'une manière générale non seulement les héritiers proprement dits mais encore les donataires à cause de mort et les légataires soit universels, soit à titre universel, soit même à titre particulier ?

Les arguments des partisans de l'interprétation restrictive ne sont pas sans valeur.

La règle formulée par l'article 7, n° 2, de la loi du 25 février 1901 constitue, disent-ils, une disposition exceptionnelle, dérogatoire au principe de la déduction posé par l'article 3 de la même loi ; elle doit donc être interprétée stricto vensu et les dettes consenties au profit des donataires ou des légataires doivent être déduites.

Ce serait en vain, déclarent-ils encore, que pour donner au mot « héritiers » son sens le plus large, on se prévaudrait de ce que le deuxième alinéa du numéro 2 de l'article 7 autorise dans certains cas « les héritiers, donataires et légataires » à prouver la sincérité de la dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession. Il

serait inexact d'en déduire que les personnes appelées à bénéficier du tempérament doivent être les mêmes que celles qui sont soumises à la règle. Si la loi avait voulu faire cette assimilation il ne lui était pas plus difficile d'intercaler les mots : donataire et légataire dans le premier alinéa du numéro 2 qu'il ne lui a été difficile de le faire dans le deuxième alinéa.

Et qu'on ne vienne pas objecter qu'une semblable interprétation rendrait incompréhensible le deuxième alinéa du numéro 2 de l'article 7, que si les personnes visées par le premier alinéa sont uniquement les héritiers proprement dits il ne signifie plus rien de permettre non seulement à ces héritiers mais encore aux donataires et légataires de prouver, dans certains cas, la réalité de la dette. Cette objection ne porte pas, car les légataires universels et à titre universel, ainsi que les donataires à cause de mort, devant bénéficier de la déduction qui augmente leur part en diminuant le chiffre des droits de mutation, il n'y a rien d'étonnant à ce que la loi les ait autorisés à faire la preuve de la sincérité de la dette et de son existence au jour du décès.

De cette différence remarquable entre les deux textes en question on doit conclure, au contraire, qu'ils s'appliquent à des personnes différentes, que les personnes dont les créances à l'encontre du défunt doivent être présumées frauduleuses sont, comme le dit du reste l'article 7, les héritiers, c'est-à-dire les héritiers proprement dits.

Nous ne contesterons pas la valeur de ces arguments, le premier surtout, tiré du caractère exceptionnel de la disposition législative, nous semble irréfutable. Nous n'ignorons pas qu'ils ont suffi pour convaincre certains tribunaux inférieurs. « Attendu, dit un jugement, qu'en matière de dette successorale, la loi ne refuse la déduction qu'à celles consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou personnes interposées ; que, dans l'espèce, la dette a été consentie non au profit de l'héritier, mais au profit d'un légataire particulier, que, dès lors, l'exception est inapplicable ; que vouloir qualifier d'héritier un légataire particulier est vouloir bouleverser et fausser toute la terminologie juridique ; que jamais aucun jurisconsulte n'a appelé héritier un légataire particulier qui, d'aucune sorte et en aucune hypothèse, ne représente le défunt » (1).

Quoiqu'il en soit, nous devons reconnaître que l'opinion contraire, c'est-à-dire celle de l'interprétation large à donner au mot « héritier », est très généralement admise par la doctrine et la jurisprudence (2), qu'elle a

(1) Versailles, 6 avril 1906 ; 11235 R. p. — Senlis, 31 juillet 1907 ; 4472 R. E.

(2) Fontenay-le-Comte, 3 mars 1905 ; 10991 R. p. — Orléans, 24 mai 1905 ; 11019 R. p. — Reims, 21 juin 1905 ; 11158 R. p. — Béziers, 27 déc. 1905 ; 11158 R. p. — Seine, 23 fév. 1906 ; 11212 R. p. — Loudun, 22 déc. 1906 ; 4346 R. E. — Seine, 21 juin 1907 ; 11525 R. p. — Boulogne-sur-Mer, 6 nov, 1908 ; 11834 R. p. — Domfront, 3 déc. 1908 ; 11916 R. p. — Cholet, 12 mars 1909 ; 11951 R. p. — Périgueux, 27 déc. 1909 ; 27987 J. ; 4971 R. E. — Grasse, 2 fév. 1910 ; 12134 R. p.

même été consacrée par un arrêt de la Chambre des requêtes de la Cour de cassation (3).

Nous n'invoquerons pas comme on le fait souvent en faveur du sentiment général les projets présentés le 8 février 1894 par M. Burdeau, le 24 juillet 1894 par M. Poincaré, ni même celui voté par la Chambre le 22 novembre 1895 qui écartaient de la déduction « les dettes consenties par le défaut au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ». Cette raison n'est pas décisive ; à notre avis, elle constitue une arme à deux tranchants qui peut être invoquée par les partisans comme par les adversaires du système de l'interprétation large : de la différence entre le nouveau texte et les projets antérieurs on peut, en effet, aussi facilement conclure à l'inadvertance du législateur qu'à sa volonté d'innover.

Nous n'insisterons même pas sur ce que la loi du 25 février 1901 emploie à plusieurs reprises le mot « héritiers » pour désigner non seulement les héritiers *ab intestat*, mais aussi les donataires et légataires : ainsi les articles 4 et 6 relatifs aux justifications et attestations à fournir pour obtenir la déduction visent manifestement, sous le nom d'héritiers, toutes les personnes qui recueillent un émolument dans la succession.

Nous croyons que la moins mauvaise justification qu'on puisse tenter de la doctrine généralement admise

---

(3) Cassation, 25 nov. 1907 ; 11565 R. p. ; Inst. 3255, § 9 ; 13401 *Rev. not.*

est dans l'esprit de la loi, que, une fois le principe de la présomption de fraude admis, la logique de la loi, sinon son texte, impose cette solution que le mot « héritier » doit être pris dans son sens large de représentant, d'ayant droit, que la présomption de simulation doit s'étendre non seulement aux dettes contractées par le défunt au profit de ses héritiers du sang, mais encore à celles consenties au profit de ses donataires et légataires auxquels il est uni par des liens d'affection aussi dangereux pour les intérêts du Trésor que ceux qui peuvent résulter de la parenté (1).

2° PERSONNES INTERPOSÉES

L'article 7, numéro 2 de la loi du 25 février 1901 exclut de la déduction les dettes consenties par le défunt au profit, non seulement de ses héritiers, mais encore des personnes interposées et il ajoute que « sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa et 1100 du Code civil ». Qu'est-ce à dire ?

L'article 911 qui prohibe toute donation faite au profit d'un incapable, sous le nom de personnes interposées, répute telles : les père et mère, les enfants et descendants et l'époux de la personne incapable.

---

(1) Voir à ce sujet *supra* : Seine, 23 fév. 1906, Cass. 25 nov. 1907, Boulogne-sur-Mer, 6 nov. 1908.

L'article 1100, à la différence de l'article 911 très général, est spécial aux donations entre époux ; il complète l'article 1099 qui déclare nulle toute donation excessive entre époux faite à personnes interposées ; il reconnaît ce caractère aux « donations de l'un des époux aux enfants ou à l'un des enfants de l'autre époux issus d'un autre mariage et à celles faites par le donateur aux parents dont l'autre époux sera héritier présomptif au jour de la donation, encore que ce dernier n'ait point survécu à son parent donateur ».

La loi elle-même nous trace notre plan : nous étudierons successivement les personnes visées dans l'article 911, puis celles énumérées dans l'article 1100 du Code civil.

I. — PERSONNES INTERPOSÉES D'APRÈS L'ARTICLE 911 DU CODE CIVIL

Il ne saurait y avoir de difficultés au sujet de la détermination de ces personnes. L'incapable, c'est ici l'héritier, le donataire ou le légataire ; en conséquence, les dettes contractées au profit de son père, de sa mère, de ses enfants et descendants ou même de son époux seront écartées de la déduction (1).

(1) Les dettes consenties par le défunt au profit du conjoint de son héritier ne doivent pas être admises à la déduction (Sol. 12 mars 1902 ; 10280 R. p. ; 3068 R. E. ; Inst. 3089 § 18. — Nice, 3 juin 1909 ; 4968 R. E. ; 12130 R. p.) Il en est de même de celles contractées par le défunt au profit du père de son conjoint usufruitier légal de la succes-

M. Garreau seul n'est pas de cet avis « réputer personnes interposées, sauf preuve contraire bien entendu, les père et mère, les enfants, les descendants et l'époux du *de cujus* c'est un acte de haute prévoyance » disait-il à la séance du Sénat du 24 janvier 1901 (1). Nous n'insisterons pas sur sa déclaration puisqu'il suffit de se référer à l'article 911 pour constater qu'elle renferme une erreur de droit, que par personnes interposées la loi entend l'époux et certains autres parents de l'incapable et non du *de cujus*.

Nous ferons seulement remarquer que les motifs qui ont poussé la jurisprudence de droit civil à penser que la présomption d'interposition de personnes devait s'appliquer aussi bien au cas de parenté naturelle légalement constatée qu'au cas de parenté légitime conservent toute leur valeur en droit fiscal, dans la matière de la déduction des dettes.

Il en résultera que l'enfant naturel reconnu (2) et sa mère (3) joueront l'un à l'égard de l'autre le rôle de personnes interposées.

---

sion (Sol. 28 mars 1902 ; 3066 R. E. ; Inst. 3089 § 16) ou du père de l'un de ses légataires (Seine, 21 juin 1907 ; 11525 R. p. ; 4764 R. E. — Grasse, 2 fév. 1910 ; 12134 R. p.) ou du père de l'un de ses donataires (Domfront, 3 déc. 1908 ; 11916 R. p) ou du mari de l'un de ses légataires universels (Nantes, 31 janv. 1905 ; 3935 R. E. : 11096 R. p.).

(1) *J. Off.* Déb. parlem. Sénat, 1901, p. 91.

(2) Cass. 25 juil. 1881 D. 82.1.271 S. 82.1.417.

(3) Cass. 22 janv. 1884 D. 84.1.117 S. 84.1.227. — Orléans, 5 février 1885. D. 86.2.166. S. 85,2.152. Voir cependant Cass. 28 mai 1878. D. 78.1.401.

Ainsi encore, l'un des auteurs de l'enfant adultérin sera réputé personne interposée à l'égard de cet enfant (1).

Enfin comme l'article 911 est exceptionnel, il n'y a pas lieu d'augmenter le nombre des personnes qu'il vise expressément. En conséquence, aucune présomption d'interposition de personnes ne devra peser sur le fiancé de l'incapable (2). Par contre, comme la séparation de corps ne détruit pas le mariage, la dette contractée par un époux au profit de son conjoint dont il est séparé de corps ne pourra pas être déduite.

II. — PERSONNES INTERPOSÉES D'APRÈS L'ARTICLE 1100 DU CODE CIVIL

La détermination de ces personnes n'est pas aisée. Malgré la référence de la loi fiscale à l'article 1100 du code civil, on en est encore à discuter son sens et sa portée.

La difficulté vient, croyons-nous, de ce que à la différence de l'article 911 qui énumère les personnes interposées entre le donateur et un incapable quelconque, l'article 1100 vise les personnes interposées entre le donateur et un incapable spécial : le conjoint du donateur — de sorte qu'on hésite, du moins *a priori*, à recourir au procédé employé à propos de l'article 911,

(1) Lyon, 25 mars 1835. S. 35.2.241.

(2) Demolombe. T. XVIII, n° 525.

à substituer à l'incapable de l'article 1100, c'est-à-dire au conjoint du donateur, les incapables qui nous intéressent ici, c'est-à-dire l'héritier, le donataire et le légataire du débiteur défunt.

En d'autres termes et pour préciser nous croyons que la question qui se pose est la suivante : Doit-on maintenir l'article 1100 dans son intégrité et alors de quel conjoint, de quelles personnes interposées s'agit-il ? S'agit-il de l'époux de l'héritier ou de celui du débiteur décédé, des enfants issus d'un précédent mariage du conjoint de l'héritier et des parents dont ce conjoint était héritier présomptif au jour de la reconnaissance de dette ou bien au contraire des mêmes enfants et des mêmes parents de l'époux du *de cujus*. Doit-on au contraire remplacer l'incapable de l'article 1100 par l'héritier, le donataire ou le légataire du débiteur défunt, de telle sorte que par personnes interposées il faudrait entendre les enfants de l'héritier issus d'un autre mariage et les parents dont il aurait été héritier présomptif au jour de la convention ?

Il importe, croyons-nous, de rappeler les diverses théories en présence ; elles sont au nombre de trois correspondant aux trois façons de solutionner la difficulté, d'envisager la question posée.

a) M. Guillain, rapporteur à la Chambre, disait : « Le 2° de l'article 7 a pour but de mettre obstacle à la fraude facile qui eût permis au défunt de simuler un passif en souscrivant des reconnaissances de dettes au profit, non seulement de ses héritiers directement, mais au profit des

personnes ayant avec ces derniers des liens étroits de parenté et d'alliance..... Le Sénat, d'accord avec sa commission et le Gouvernement, n'a fait que se conformer à cette intention en étendant la présomption d'interposition appliquée par la Chambre aux personnes désignées dans l'article 911 du code civil .... à celles énumérées à l'article 1100 (enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'héritier et parents dont cet époux était lui-même héritier présomptif » (1)

Cette interprétation, qui est celle de M. Besson (2), se trouve reproduite dans l'*Instruction*, numéro 3058, où on lit : « Cette disposition (le 2° de l'article 7) atteint non seulement les dettes contractées par le défunt auprès de toute personne appelée à recueillir un émolument quelconque dans la succession à titre d'héritier, de donataire ou de légataire, mais celles consenties au profit soit.... soit des enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'héritier et des parents dont cet époux était lui-même héritier présomptif » (3).

b) Le Répertoire du Notariat de M. Defrenois n'est pas de cet avis. « Interprétant, dit-il, cette disposition de la

---

(1) Rapport de M. Guillain, député, du 15 fév. 1901 ; *J. O.* Doc. parl. p. 105.

(2) Besson. *La réforme fiscale des successions*, éd. 1901, n° 147, p. 143. — Voir aussi *Rép. gén. pratique du notariat*, tome 21, année 1901, art. 12119, p. 657.

(3) Inst. du 16 juillet 1901 (n° 3038). Voir *Rép. gén. pratique du notariat*. T. 21, année 1901, art. 12025, n° 28, al. 2, p. 533.

loi du 25 février 1901, ou plutôt la résumant, nous avons indiqué... que les personnes interposées étaient... les enfants ou l'un des enfants de l'époux du défunt, les parents dont cet époux sera héritier présomptif » (1).

Les arguments qu'il invoque en faveur de son interprétation sont les suivants :

Les exceptions au principe de la déduction ne doivent, sous aucun prétexte, être étendues à des cas non prévus. Il en est ainsi spécialement de la présomption d'interposition, qui ne peut être étendue à des personnes autres que celles désignées dans la loi. Or l'article 1100 ne visant dans l'hypothèse de donation que les enfants et les parents de l'époux du donateur, il ne peut, dans le cas de déduction de passif successoral, réputer personnes interposées que les enfants et les parents de l'époux du débiteur défunt. « Cet argument de texte est suffisant pour que l'interprétation de la Régie ne soit pas admise par la Cour de cassation. »

Des déclarations faites au cours du vote de la loi : les unes ne sont pas favorables à la thèse de la Régie, les autres ne peuvent même pas être invoquées.

M. Garreau disait : « .....il convient d'ajouter à la liste des personnes visées par l'article 911 les personnes visées par l'article 1100 du Code civil, c'est-à-dire les enfants de l'autre époux issus d'un autre mariage et les

---

(1) *Rép. gén. pratique du notariat.* T. 21, année 1901, art. 12119, p. 657.

parents dont l'autre époux est héritier présomptif au jour du décès de son conjoint (lisez au jour de la reconnaissance de la dette). M. le Ministre des finances et la commission des finances ont bien voulu me faire savoir qu'ils acceptent mon amendement » (1). Comme on le voit, il ne saurait être question des enfants et des parents de l'époux de l'héritier, mais bien des enfants et des parents du conjoint du débiteur décédé.

Quant aux affirmations de M. Guillain, elles ne prouvent rien, puisqu'il suffit de lire l'article 1100 du Code civil pour constater que M. Guillain s'est trompé. Le Sénat, disait-il, a étendu la présomption d'interposition aux personnes désignées dans l'article 911 du Code civil et « à celles énumérées à l'article 1100 (enfants issus d'un autre mariage de l'époux de l'héritier et parents dont cet époux était lui-même héritier présomptif) ». Comme on peut s'en rendre compte, M. Guillain n'interprète pas le code, il le cite, il le cite mal, voilà tout, son opinion erronée ne peut prévaloir contre le texte législatif.

La doctrine enseignée par le Répertoire de M. Defrenois est aussi celle de la *Revue du notariat et de l'enregistrement.*

« Si pour l'application de l'article 7, numéro 2, de la « loi du 25 février 1901, dit-elle, qui a trait à une recon- « naissance de dette et non à une donation, nous rempla- « çons dans la citation ci-dessus (celle de l'article 1100)

(1) Séance du 24 janvier 1901. *J. O.* Déb. parl. Sénat 1901, p. 91.

« les mots qui sont spéciaux à l'idée de donation par « ceux que comporte l'idée de reconnaissance de dette, « nous arrivons à la proposition suivante que nous signa- « lons avec confiance à l'attention de nos lecteurs :

« La loi considère comme personne interposée par « rapport au conjoint du débiteur :

« 1° Les enfants de ce conjoint issus d'un autre ma- « riage. La dette que l'un des époux consent au profit « d'un enfant d'un autre lit de son conjoint, par consé- « quent au profit d'un enfant qui n'est pas le sien, est « réputée consentie au profit du conjoint, auteur de cet « enfant ;

« 2° Les personnes dont le conjoint du débiteur est « héritier présomptif au jour de la reconnaissance de « dette. Aux yeux de la loi, la somme dont je me recon- « nais débiteur envers une personne dont mon conjoint « est héritier présomptif est destiné à ce conjoint : je « contracte une dette en vue de le faire profiter de la « créance quand il recueillera la succession du créancier « dans laquelle il trouvera la créance.

« Telle est l'interprétation que dans notre pensée com- « porte l'article 7, numéro 2, de la loi du 25 février 1901, « en tant qu'il a trait à l'interposition de personnes pré- « vues par l'article 1100 du Code civil (1).

---

(1) *Revue du notariat et de l'enregistrement.* Année 1905. T. 46, n° 12039, 31, p. 323.

c) Jusqu'à présent les tribunaux ont été appelés rarement à se prononcer sur la question.

Dans le jugement qu'il a rendu le 24 mars 1905 le Tribunal de la Seine a décidé qu'il n'est possible de considérer comme personnes interposées aux termes de l'article 1100 du Code Civil que les enfants de l'héritier (donataire ou légataire) issus d'un autre mariage et les parents dont cet héritier est lui-même héritier présomptif, que, en conséquence, la présomption de simulation édictée par l'article 7 numéro 2 de la loi du 25 février 1901 ne s'applique pas aux dettes contractées par le *de cujus* envers le père ou la mère du conjoint de son héritier. (1)

Cette décision judiciaire est fondée sur les considérations suivantes : d'une part il suffit de se reporter à l'article 7 de la loi du 25 février 1901 pour constater qu'il se borne à renvoyer à l'article 1100 du Code civil — or il est impossible de trouver dans l'article 1100 du Code civil une disposition quelconque visant les alliés de l'incapable (enfants de l'époux de l'héritier ou du *de cujus* nés d'un autre mariage et parents dont cet époux serait héritier présomptif). D'autre part on ne peut se prévaloir des déclarations de M. Guillain puisqu'il est bien entendu qu'en traduisant « l'autre époux » par « l'époux de l'héritier » il a dénaturé le texte de l'article 1100 qui par ces mots entend l'époux donataire, c'est-à-dire l'incapable lui-même.

---

(1) Seine 24 mars 1905, 11159 R. P.

Cette opinion du Tribunal de la Seine a été confirmée par un jugement du Tribunal de Valognes qui a décidé que les dettes contractées au profit du père ou de la mère du conjoint de l'héritier du débiteur devaient être déduites de la succession de ce dernier « Attendu, dit ce jugement, que la doctrine de l'Administration conduirait comme le déclare l'auteur sur lequel elle appuie son mémoire, M. Naquet, à aggraver l'article 1100, qu'il n'est pas possible de l'adopter, que les présomptions légales, les exceptions aux règles générales, sont de droit strict et ne peuvent être étendues à des cas que la loi n'a pas expressément prévus ». (1)

Telles sont les trois théories en présence. Sans vouloir prendre parti pour l'une ou pour l'autre nous croyons cependant que la décision du Tribunal de la Seine et celle du Tribunal de Valognes reposent sur des motifs très sérieux. Il est bien vrai que les dispositions de l'article 7 numéro 2 de la loi du 25 février 1901 constituent des exceptions à la règle édictée par l'article 3 de la même loi, doivent, par conséquent, conformément à la maxime *« exceptio est strictissimi juris »* être interprétées restrictivement. Il est incontestable aussi que le meilleur moyen de ne pas altérer le sens de l'article 1100 est de ne pas poser la question de savoir si, appliqué à la matière de la déduction des dettes, il vise les enfants et les parents du conjoint du débiteur ou les enfants et les parents de

(1) Valognes 6 juin 1907, 11524 R. p.

l'époux de l'héritier. Peut-être est-il plus sage de penser avec M. Wahl (1) que « pour déterminer les personnes interposées au sens de l'article 1100 il suffit de substituer purement et simplement aux incapables de cet article en droit civil les incapables du droit fiscal... que les cas d'interposition de personnes prévus par le code entre le donateur et le donataire doivent être considérés comme ayant été remplacés dans la loi de 1901 par des interpositions analogues entre le défunt et l'héritier ».

Section II. — DETTES ATTEINTES PAR LA DISPOSITION.

L'exclusion édictée par l'article 7, numéro 2 est générale et absolue ; elle atteint toutes les dettes (2) consenties par le défunt, son mandataire (3) ou son représentant

---

(1) Traité de droit fiscal T. II. n° 127.

(2) La doctrine admise par un jugement du Tribunal de Mantes du 31 janvrier 1905 (3935 R. E. ; 11096 R. p.) qui distingue entre les dettes civiles et les dettes commerciales semble en désaccord avec le texte même de la loi qui est général.

(3) Ainsi il a été jugé qu'au cas d'acceptation par la femme de la communauté, le mari se trouve avoir été le mandataire de sa femme dans la mesure ou elle était associée, la dette contractée par le mari seul en tant que chef de la communauté doit par suite être considérée comme ayant été consentie par la femme dans les limites où elle lui est opposable ; on ne saurait donc en principe admettre cette dette à déduction lors de la déclaration de la succession de la femme quand l'obligation a été souscrite au profit de l'héritier de celle-ci ou d'une personne interposée. (Voir Sol. 28 mars 1902 ; Inst. 3089 § 16. Contra Seine 12 mars 1904, 10760 R. p. — 27 déc. 1909, 12156 R. p.)

légal au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ou de personnes interposées.

Nous chercherons tout d'abord à déterminer le moment auquel il faut se placer pour savoir s'il y a présomption de simulation, c'est-à-dire si la dette a été consentie au profit des héritiers ou de personnes interposées.

Nous examinerons ensuite le cas où la dette a été contractée au profit de l'un ou de quelques-uns seulement des héritiers.

1° A QUEL MOMENT FAUT-IL SE PLACER POUR SAVOIR SI LA DETTE DOIT OU NE DOIT PAS ÊTRE PRÉSUMÉE FICTIVE.

Il convient de distinguer suivant qu'elle a été contractée au profit des héritiers ou de personnes interposées.

I. — LA DETTE A ÉTÉ CONSENTIE AU PROFIT DES HÉRITIERS

Toutes les dettes consenties par le défunt au profit de personnes qui, au moment de son décès, se trouvent être ses héritiers, ses donataires ou ses légataires, doivent être écartées de la déduction.

C'est, en effet, l'instant même du décès qui, d'une part fait naître la qualité d'héritier, et d'autre part confirme irrévocablement le caractère simulé de la dette.

Il est aisé de tirer les conséquences de ce principe.

Nous examinerons : d'abord quelques cas où des chan-

gements survenus dans la personne de l'héritier pourraient peut-être faire hésiter sur la solution à donner à la question de la déduction de la dette, puis diverses hypothèses où la dette se trouve appartenir au moment du décès à une personne au profit de qui elle n'a pas été souscrite à l'origine.

a) Si, à l'époque de l'ouverture de la succession du débiteur, son créancier est en même temps son héritier, son donataire ou son légataire, le droit qu'a la Régie de refuser la déduction lui est définitivement acquis.

C'est donc avec raison qu'une solution de l'Administration a décidé que la dette contractée par le défunt au profit de son légataire ne pouvait être déduite quand bien même ce dernier renoncerait à son legs (1). Cette solution nous semble logique : c'est la confiance affectueuse du défunt en son héritier qui est censée l'avoir poussé à se reconnaître fictivement son débiteur, c'est cette confiance et cette affection supposées qui sont en définitive la cause du caractère frauduleux attribué à la dette — le parti que l'héritier peut prendre sur ses droits dans l'hérédité postérieurement au décès de son auteur est sans influence sur ce caractère. Et ce serait en vain qu'on opposerait à la thèse de l'Administration l'article 785 du Code civil d'après lequel l'héritier qui renonce est réputé n'avoir jamais été héritier.

---

(1) Sol. 18 avril 1902, Inst. 3089, § 15, 10277 R. p. — Contra : Saint-Malo, 7 fév. 1908, 4566 R. E. — Cholet, 12 mars 1909, 11951 R. p., 4797 R. E. — Périgueux, 27 déc. 1909, 4971 R. E.

Cette objection ne porterait pas.

Tout d'abord l'effet rétroactif de la renonciation n'est pas tellement absolu qu'il puisse aller jusqu'à supprimer ce fait qu'au moment du décès le renonçant était héritier et qu'à ce moment la dette était suspecte (1).

De plus, il ne s'agit nullement de rechercher quels sont, au point de vue du droit civil, les effets de la renonciation de l'héritier. Nous savons qu'à l'époque du décès le créancier pouvait prétendre à la qualité de successible, cela seul nous importe, cette vocation héréditaire du créancier suffit pour imprimer à la dette un caractère frauduleux et indélébile.

Il convient enfin de faire remarquer que l'opinion de l'Administration française est conforme à celle de la doctrine et de la jurisprudence belges qui écartent de la déduction les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers renonçant pour la raison que la renonciation est un fait postérieur au décès qui n'empêche pas la dette d'être présumée frauduleuse.

Les mêmes idées nous guideront dans l'examen de deux cas, dont l'un au moins s'est présenté dans la pratique : celui d'exclusion de l'héritier pour indignité et celui où, à l'instant de la naissance de la dette, le créancier n'était pas héritier présomptif du débiteur ou n'avait pas été institué son donataire ou son légataire.

(1) L'effet rétroactif de la renonciation n'est pas absolu, c'est ainsi qu'il laisse subsister l'interruption de la prescription résultant des poursuites engagées contre l'héritier avant sa renonciation.

Nous n'hésiterons pas à penser que, malgré ces circonstances, la dette ne devra pas être déduite. Au jour de la mort du débiteur, son héritier est aussi son créancier, cela suffit pour qu'aussitôt la disposition prohibitive de l'article 7 entre en vigueur. C'est donc avec raison, selon nous, qu'un jugement du tribunal de Boulogne-sur-Mer a décidé que pour déterminer si la dette a été consentie au profit d'un héritier, d'un donataire ou d'un légataire, il faut se placer au jour de l'ouverture de la succession et non à la date où elle a été contractée (1).

b) Si, au moment du décès du débiteur le créancier originaire se trouve être ou n'être pas l'héritier, le donataire ou le légataire du de cujus, il y a lieu de présumer ou de ne pas présumer les manœuvres frauduleuses — les événements survenus depuis le jour de la souscription de la dette sont sans influence sur l'application de l'article 7.

Conformément à ce principe, il a été décidé par un jugement du Tribunal de la Seine que des billets souscrits au profit du fils de la défunte ne pouvaient être déduits de l'actif de la succession de cette dernière alors même qu'au moment du décès ils se trouveraient appartenir à un tiers au profit de qui ils auraient été cédés. La raison est aisée à découvrir. « Les mots « consentis au profit » fait remarquer le jugement en question démon-

(1) Boulogne-sur-Mer, 6 nov. 1908, 11834 R. p.

trent que le législateur a entendu s'attacher à la personnalité du créancier au profit de qui la dette a été originairement souscrite, et non à la personnalité de celui entre les mains duquel elle pourra, par suite d'une cession postérieure, se trouver au moment du décès » (1).

Inversement, et toujours pour la même raison, nous croyons que la dette qui à l'origine n'a pas été souscrite au profit de l'héritier pourra être défalquée de la succession du débiteur quand bien même, à l'époque de la mort de ce dernier, elle existerait au profit de son successible. Cette théorie a été admise par l'Administration et par le Tribunal de Saint-Malo.

La première fois que la question s'est posée fut dans l'espèce suivante : Un mari et sa femme étaient morts à plusieurs années d'intervalle laissant leur neveu pour légataire universel commun. Lors de la déclaration de la succession du mari dernier décédé, le receveur refusa de déduire les reprises de la femme. L'Administration repoussa la réclamation du successible non pas parce que ce dernier en sa qualité de légataire de l'épouse se trouvait créancier de ses reprises à l'encontre de la succession du mari mais bien parce qu'il s'agissait d'une dette échue depuis plus de trois mois : l'article 1565 du Code civil n'accordant qu'un délai d'un an à partir de la dissolution du mariage pour rembourser les reprises dotales de la femme et ce délai étant expiré depuis longtemps. La Régie eut même

(1) Seine, 31 janvier 1907, 11.418 R. p.

soin d'ajouter que « dès lors qu'il s'agissait d'une dette échue depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession mais non d'une dette consentie par le défunt au profit de son légataire universel la prohibition de l'article 7, § 1er de la loi du 25 février 1901 était seule applicable, à l'exclusion de celle édictée par le paragraphe 2 du même article » (1).

La décision du Tribunal de Saint-Malo est conforme à cette manière de voir. « En refusant, dit il, la déduction de la créance de Mademoiselle... sous prétexte qu'elle était héritière dans la branche paternelle, le receveur a mal interprété la loi du 25 février 1901... parce que la dette dont s'agit n'avait point été consentie au profit d'une héritière, dans le sens de la loi du 25 février 1901, au moyen d'un engagement contracté par le défunt et qu'elle résulte du paiement par Mademoiselle... d'une dette antérieurement contractée par le défunt envers un tiers... » (2).

II. — LA DETTE A ÉTÉ CONSENTIE AU PROFIT D'UNE PERSONNE INTERPOSÉE

A la différence de ce qui se passe dans les hypothèses précédentes où c'est moment du décès qu'il faut se placer pour apprécier la qualité du créancier, il est suffisant

(1) Sol. 27 fév. 1907. — 11563 R. p.
(2) Saint-Malo, 7 février 1908. — 11702 R. p.

mais nécessaire pour qu'il y ait interposition de personnes que la parenté ou l'alliance prévue par les articles 911 et 1100 du Code civil ait existé au jour de la naissance de la dette.

Cette opinion est pleinement justifiée, elle est conforme au texte même de l'article 1100 qui, dans l'hypothèse de donation qu'il envisage, ne range les personnes dont l'incapable est héritier présomptif parmi les personnes interposées qu'autant que cette qualité d'héritier présomptif existait au jour de la donation.

Il en résulte les conséquences suivantes :

La dette contractée an profit d'un créancier qui n'est devenu personne interposée que postérieurement à la souscription de cette dette ne pourra être présumée frauduleuse et partant écartée de la déduction. On ne saurait objecter que cette solution permettra souvent aux parties de recourir impunément à l'interposition de personnes : quelques jours avant le mariage de sa fille un père contractera au profit de son futur gendre une dette qui pourra être distraite de l'actif de la succession du débiteur. Cette objection ne porterait pas car la présomption de simulation ne peut être étendue en dehors des cas limitativement prévus.

Le créancier présumé, c'est-à-dire l'héritier, le donataire ou le légataire devra exister physiquement à l'époque de la souscription de la dette. La conception serait insuffisante, elle ne pourrait être assimilée à la naissance, car la maxime : *Infans conceptus pro nato habetur quoties*

de commodis ejus agitur ne peut être invoquée qu'autant qu'elle est favorable à l'enfant, ce qui n'est pas le cas. La dette échappera donc à la prohibition légale bien que le débiteur ait fait un legs ou une donation éventuelle au fils de son créancier, dès lors que ce fils est né postérieurement à la souscription de la dette ou n'était que conçu le jour de cette souscription.

Ces conséquences sont incontestables. Une grave difficulté surgit cependant : pour éviter la présomption de fraude et par conséquent la non déduction, les parties datent l'acte constitutif de la dette d'une époque où il n'y avait pas interposition de personnes. La question qui se pose est celle-ci : la date indiquée dans l'acte dont il s'agit doit-elle être tenue pour exacte par l'Administration jusqu'à preuve contraire ?

Deux systèmes sont en présence, ils arrivent à la même solution par des raisonnements différents.

Certains voudraient n'imposer à la Régie l'obligation de tenir pour exacte la date portée dans l'acte qu'autant que ce dernier serait authentique ou aurait acquis date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès de l'une des parties contractantes. — La raison en est que c'est à ces conditions d'authenticité et de date certaine que le deuxième alinéa du numéro 2 de l'article 7 subordonne la preuve de la réalité et de la sincérité de la dette. Cette théorie est inadmissible. L'alinéa 2 du numéro 2 de l'article 7 suppose un passif présumé frauduleux — il se propose de restreindre le

champ d'application de la présomption de simulation quand certaines garanties seront données contre la fraude. Ici la situation est tout autre : la dette a pour elle les apparences de la réalité puisqu'elle est datée d'une époque où il n'y avait pas interposition de personnes — il serait illogique de vouloir la considérer comme frauduleuse toutes les fois que ne se rencontreraient pas des circonstances : authenticité, date certaine, qui n'ont d'intérêt qu'autant que la présomption de simulation est susceptible d'être invoquée.

Un autre système établit une distinction : ou bien la dette résulte d'un acte authentique, ou bien elle résulte d'un acte sous seing privé.

Dans la première hypothèse, il n'y aurait pas de difficultés, car la date de l'acte authentique est constatée par l'officier public et fait par suite foi jusqu'à inscription de faux.

Quand l'acte est sous seing privé, les intéressés ne pourraient se prévaloir de l'impossibilité d'un concert frauduleux qu'autant que cet acte sous seing privé aurait acquis date certaine.

Ce raisonnement ne nous convainct encore pas ; il serait exact si la Régie rentrait dans la catégorie des tiers auxquels l'article 1328 du Code civil ne permet pas d'opposer les actes sous seing privé sans date certaine. Mais nous ne croyons pas qu'il en soit ainsi « car, en cette matière, le Trésor a, en quelque sorte, le caractère d'un ayant cause du défunt et doit subir les conséquences

des actes passés par celui-ci, puisque la créance d'impôt n'existe que dans la mesure des biens composant réellement la succession ».

La vérité est, selon nous, que l'Administration doit tenir pour exacte, jusqu'à preuve contraire, la date de l'acte constitutif de la dette.

2° LA DETTE A ÉTÉ CONSENTIE AU PROFIT DE L'UN OU DE QUELQUES-UNS DES HÉRITIERS SEULEMENT

Supposons que le défunt qui a contracté une dette envers l'un de ses successibles laisse plusieurs héritiers, donataires ou légataires. Cette dette sera-t-elle déduite de la succession du débiteur ?

Oui, disent certains, elle le sera pour la part dont l'héritier créancier n'aura pas fait confusion sur lui-même. Le raisonnement est le suivant : à la mort du débiteur sa dette se partage de plein droit entre tous ses héritiers, l'héritier créancier fait confusion sur lui-même de la part qui lui incombe et le surplus de la dette subsiste au profit de ce dernier à l'encontre de ses cohéritiers pris comme représentants du défunt. Cet excédent de passif devra être distrait de l'actif brut de la succession. En effet, d'une part la raison qui a poussé le législateur à exclure les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, c'est-à-dire la crainte de la création d'un passif purement fictif, ne peut être invoquée ici car la créance subsiste à l'encontre de tous les cohéritiers du créancier ;

d'autre part, nous ne sommes pas dans l'hypothèse prévue par l'article 7, numéro 2, puisqu'il suppose des héritiers créanciers et que nous nous trouvons en présence de cohéritiers débiteurs. Et qu'on ne vienne pas objecter la possibilité d'une entente frauduleuse entre tous les héritiers. Nous l'avons déjà dit, la présomption de simulation constitue une disposition exceptionnelle qui ne peut être étendue en dehors des cas expressément visés par la loi. Au surplus, un semblable concert frauduleux serait bien dangereux pour les débiteurs, puisqu'ils n'auraient aucun moyen de se soustraire aux poursuites de leur cohéritier créancier si celui-ci les intentait.

Cette théorie est très généralement combattue par la doctrine et par la jurisprudence. (1) «...en réunissant dans une même disposition, dit un jugement, les héritiers et les personnes interposées, le législateur a entendu nettement qu'il visait, non pas les dettes consenties au profit d'une collectivité héréditaire, mais bien les dettes individuelles consenties au profit de l'une quelconque des personnes comprises dans les différentes catégories qu'il énumérait. .» (2). « Du reste, l'expression « dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes

---

(1) Seine, 10 juill 1903, 10.665 R. p. — Besançon, 23 nov. 1905, 11.106 R. p. — Grasse, 26 fév. 1906, 4.495 R. E., 5 mars 1906, 4.557 R. E. — Seine, 21 juin 1907, 11.525 R. p. — Cass. req., 25 nov. 1907, 11.565 R. p. — Domfront, 3 déc. 1908, 11.916 R. p. — Nice, 3 juin 1909, 12.130 R. p.

(2) Seine, 10 juill. 1903, *supra*.

interposées », ne permet pas de donner au texte une autre interprétation. L'emploi du terme : de, sans aucune addition, prouve que les héritiers peuvent, suivant les circonstances, être envisagés, soit ensemble, soit séparément et qu'il suffit, par conséquent, que la dette ait été consentie au profit d'un successible ou d'une personne réputée lui être interposée pour que la présomption de fictivité l'atteigne entièrement et s'oppose à la déduction » (1). Enfin, et surtout la simulation présente un caractère absolu et indivisible qui fait qu'on ne peut concevoir qu'une dette soit fictive à l'égard de certains héritiers et sincère à l'égard des autres.

Ces arguments sont loin de nous convaincre.

A celui qui se base sur le prétendu caractère absolu de la présomption de simulation, nous opposerons le fait que nous sommes en présence de véritables débiteurs qui paieront ou seront saisis le jour où leur créancier les poursuivra. Aux deux autres qui se réclament du texte de la loi, nous répondrons par la disposition législative elle-même, après avoir fait remarquer que nous sommes en matière exceptionnelle, de droit strict par conséquent.

« Toutefois ne seront pas déduites... les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers », c'est-à-dire de tous ses héritiers ; en conséquence la dette consentie au profit de l'un ou de quelques-uns des héritiers seule-

---

(1) Obs. à la suite d'un jugement de Toulouse du 18 déc. 1909, 12.133 R. p.

ment, devra être considérée comme sincère à l'égard des autres «...ou de personnes interposées » ajoute l'article 7 — ici seulement nous admettrons avec l'opinion commune, pour les raisons qui la déterminent et contrairement au seul jugement rendu en la matière (1), qu'il n'est pas nécessaire pour que le passif soit écarté de la déduction qu'il ait été contracté au profit d'une personne interposée par rapport à tous les héritiers indistinctement, en d'autres termes que la présomption de simulation qui résulte de ce qu'une dette a été consentie au profit d'une personne interposée, est opposable à l'ensemble des successibles et non pas seulement à celui ou à ceux au profit de qui cette dette a été consentie par personne interposée.

Section III. — PREUVE DE LA SINCÉRITÉ DE LA DETTE

Si la présomption de simulation édictée par la loi se justifie par cette raison que les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées se prêtent admirablement à la fraude, il n'en est pas moins vrai qu'il est des cas où l'héritier sera légitimement et réellement créancier de la personne à laquelle il succède. Il n'est que juste de lui permettre de faire dans ces hypothèses la preuve de la réalité et de la sincérité de sa créance.

Le législateur de 1901 a dû le reconnaître ; et cependant sa crainte de la fraude est telle qu'il ne l'a reconnu

(1) Toulouse, 18 déc. 1909, *supra*.

qu'à regret. Non seulement la déclaration de l'héritier est présumée fausse, mais on ne lui permet pas toujours de prouver qu'il a dit vrai.

« Lorsque, dit le texte législatif, la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ».

Cette disposition subordonne la déduction à trois conditions : 1° Il faut que la dette ait été consentie par acte authentique ou par acte sous seing privé ayant acquis date certaine ; 2° Dans ce dernier cas, l'acte sous seing privé doit avoir acquis date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès d'une des parties contractantes ; 3° Les héritiers et les personnes interposées devront prouver la sincérité de la dette et son existence au jour du décès du débiteur.

1° De la première condition imposée par la loi il résultera notamment : 1° Que le passif consenti verbalement ou par acte sous seing privé sans date certaine ne pourra être déduit alors même qu'il aurait été constaté par des actes authentiques postérieurs à l'ouverture de la succession (1) ; 2° Que les dettes mentionnées sur les livres de

(1) Seine, 25 juillet 1902, 10399 R. p. — Seine, 26 mars 1904, 10752 R. p.

commerce du défunt ne pourront être défalquées de l'actif de sa succession.

Cette dernière conséquence n'a pas été admise sans difficultés.

Pour la combattre ses adversaires ont recouru aux arguments suivants :

Après avoir posé le principe de la déduction du passif dont l'existence au jour du décès serait justifiée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt, le législateur a, par crainte de la fraude, exclu les dettes contractées par le débiteur décédé au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Puis, se ravisant, il a dans le deuxième alinéa du numéro 2 de l'article 7 autorisé la déduction de semblables dettes lorsque leur réalité et leur sincérité seraient prouvées ; telle est du moins le sens qu'en bonne logique on doit donner au texte législatif en question. En conséquence — les livres des marchands faisant preuve contre eux (1), constituant des titres par conséquent — la dette consentie au profit de l'héritier et relatée sur l'un des livres obligatoires du commerçant défunt pourra être distraite s'il est démontré qu'elle n'est pas fictive. Et il serait vain d'objecter que la loi exige un acte authentique ou un acte sous seing privé ayant date certaine. Une interprétation aussi étroite de l'article 7 serait contraire à l'équité et vraisemblablement à l'intention du législateur. Il est permis de penser

(1) 1330 C. civ.

en effet que le paragraphe deuxième du numéro 2 de l'article 7 ne visait dans la pensée du rédacteur de la loi que les dettes civiles. Il est, de plus, difficile d'admettre que le législateur ait retiré dans ce paragraphe au créancier d'un commerçant défunt le bénéfice d'une justification qu'il lui a formellement accordée dans l'article 3.

Ces raisons qui ont suffi pour convaincre le Tribunal de Nantes (1) ont semblé insuffisantes à la plupart des tribunaux devant lesquels la question s'est posée. Comme l'a fait remarquer un jugement (2) : L'article 7 est très formel quant à la nature des justifications qu'il exige de la part des héritiers, il n'en admet pas d'autres que les actes authentiques ou sous seing privé ayant date certaine — les écritures de commerce ne faisant pas partie de cette énumération limitative ne peuvent constituer une justification suffisante. Il convient de plus de remarquer que ces écritures ne peuvent être assimilées au point de vue de leur valeur juridique aux actes sous seing privé, qu'il leur manque pour cela la condition essentielle de ces actes, la signature des parties. Enfin il importe peu que la réalité de la dette puisse s'induire avec plus ou moins de certitude de la teneur des actes authentiques produits et du rapprochement de ces actes avec les écritures dont s'agit, car la lettre de l'article 7 résiste à toute prétention

---

(1) Nantes, 31 janvier 1905, 11096 R. p., *supra*.

(2) Besançon, 23 nov. 1905, 11106 R. p. Dans le même sens, le Havre, 6 décembre 1907, 11617 R. p. — Domfront, 3 déc. 1908, 11910 R. p.

de faire indirectement la preuve qu'il admet et par d'autres moyens, par d'autres instruments que ceux qu'il a expressément spécifiés.

2° L'acte sous seing privé ne peut être assimilé à l'acte authentique que s'il a acquis date certaine suivant un des modes prévus par l'article 1328 du Code civil en dehors du décès de l'une des parties contractantes. Il faudra donc que cet acte ait été enregistré avant l'ouverture de la succession ou que sa substance ait été constatée dans un acte authentique antérieur au décès du débiteur.

Il en résulte qu'on ne saurait approuver ce jugement du Tribunal de Périgueux qui a décidé qu'une dette consentie au profit d'un légataire doit être déduite lorsqu'elle « résulte non seulement de billets produits mais encore de reçus de la poste établissant le versement des fonds à des dates qu'on doit considérer comme certaines » (1). Il va de soi en effet qu'une inscription sur les registres de la poste ne saurait être assimilée ni à un enregistrement ni à une mention dans un acte public.

Pour les mêmes motifs nous croyons que la Régie a justement décidé que la simple mention de billets sous seing privé dans les livres de commerce du débiteur ne suffirait pas pour leur donner date certaine aux yeux de l'Administration et pour permettre à l'héritier d'en établir la sincérité (2).

---

(1) Périgueux, 27 décembre 1909, 27987 J.

(2) Sol. 28 mars 1902, 10278 R. p.

3° La dernière condition exigée par l'article 7, numéro 2 est que les intéressés prouvent : d'une part, la sincérité de la dette, et d'autre part, son existence au jour de l'ouverture de la succession. La loi ne détermine aucun des moyens par lesquels les héritiers, donataires ou légataires pourront faire cette démonstration ; les parties pourront donc recourir non seulement aux justifications prévues par les articles 3 et 4 de la loi du 25 février 1901, mais encore aux énonciations des liquidations, partages, inventaires et autres actes authentiques dressés après le décès et présentant toutes les garanties désirables de sincérité. Comme le dit une Instruction de la Régie : cette double preuve de la réalité et de la sincérité du passif pourra se faire par tous les moyens compatibles avec la procédure spéciale organisée en matière d'enregistrement (1).

(1) Inst. 3089, § 18.

CHAPITRE II

DETTES RECONNUES PAR TESTAMENT

La présomption de fraude dont la loi frappe les obligations consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées, a été étendue aux dettes que le *de cujus* a reconnues par testament.

De prime abord, le fondement de cette présomption semble très rationnel. Il n'est pas bien naturel, en effet, que le défunt, au lieu de remettre à son créancier le titre de sa créance, ait préféré se reconnaître son débiteur par testament. C'est avec raison, semble-t-il, que M. Monestier disait : « il suffirait de transformer les légataires en créanciers pour les dispenser du droit de succession » (1). Enfin, la disposition de l'article 7, numéro 3 est en harmonie avec la jurisprudence civile qui n'a pas craint d'assimiler à des legs les reconnaissances de dettes contenues dans des testaments et de les soumettre aux mêmes causes de caducité que ceux-là.

Ces raisons peuvent expliquer la prohibition légale, encore qu'elles soient difficilement conciliables avec cette

(1) *J. Off.* Doc. parl. Sénat 1900, annexe 475, p. 972 et suiv.

règle de l'Administration d'après laquelle le droit d'obligation doit en principe être perçu sur les reconnaissances de dettes formulées dans les actes de dernière volonté. Mais elles nous paraissent tout à fait insuffisantes pour justifier l'extrême rigueur de la loi qui ne souffre aucune exception et n'accorde dans aucun cas à l'héritier le droit de prouver la réalité et la sincérité de sa créance (1).

Et cependant ce droit nous semble essentiel — la présomption de fraude, quelle que soit sa force, ne nous paraît pas absolue. Il n'est pas inconcevable, en effet, « que le défunt ait emprunté de l'argent à son héritier, qu'à raison des relations de parenté cordiale existant entre eux, il n'ait jamais été question de constater cette dette par un écrit, considéré à tort ou à raison comme une suspicion entre gens d'honneur, et qu'enfin, voyant la mort venir, le débiteur songe tardivement à reconnaître sa dette et le fasse dans son testament ». La preuve de la sincérité de la dette pourra résulter des circonstances

(1) Après avoir fait remarquer que l'article 1352, alinéa 2 (C. civ.) ainsi conçu : « Nulle preuve n'est admise contre la présomption de la loi, lorsque, sur le fondement de cette présomption, elle annulle certains actes ou dénie l'action en justice » apporte deux exceptions à la règle que les présomptions légales admettent en général la preuve contraire, M. Binet n'hésite pas à dire qu'aucune preuve contraire n'est admissible dans l'hypothèse prévue par le 3° de l'article 7 : « c'est en effet une présomption sur le fondement de laquelle la loi dénie l'action en justice en ce sens que si le redevable demandait au tribunal d'ordonner la déduction, celui-ci devrait s'y refuser sur l'exception péremptoire opposée par la Régie en vertu du texte législatif ». Etude de M. Binet, 2905, 16 et 17, p. 243 R. E.

— la preuve de son existence sera plus difficile puisque, par hypothèse, il n'existe pas d'autre titre que le testament — mais qu'importe ! c'est là une question de fait qui regarde l'héritier et le juge. Il est certain que le législateur aurait dû permettre de combattre la présomption de simulation par la preuve contraire.

Quoi qu'il en soit, la règle est absolue et son application, par conséquent, ne comporte guère de difficulté.

Il est seulement intéressant de remarquer que la disposition prohibitive de la loi n'entrera en vigueur qu'autant que la reconnaissance de dette résultera du testament lui-même, que ce dernier constituera le titre originaire de l'obligation du défunt. Si le testament ne faisait que relater une dette ayant son existence propre, il est sans difficulté que cette dette retomberait dans le droit commun des articles 3 et 4 de la loi du 25 février 1901.

CHAPITRE III

DETTES ÉTRANGÈRES

L'article 7, numéro 5, de la loi du 25 février 1901, exclut de la déduction « les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles, enfin, qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français, ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France » (1).

(1) Dans une étude parue dans la *Revue de l'Enregistrement*, M. Binet rappelle la division des présomptions légales. « Les unes, dit-il, n'admettent pas la preuve contraire : on les appelle présomptions absolues... Les autres dénommées présomptions simples... peuvent être combattues par l'administration de la preuve contraire. Il y a enfin des présomptions légales d'une nature intermédiaire, contre lesquelles la preuve contraire est admise dans quelques cas fixés par la loi, cette preuve ne pouvant d'ailleurs résulter que des moyens déterminés dans les textes... » (2.905-8, p. 240 R. E.). Selon nous, la présomption de fraude qui frappe : les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger et non exécutoires en France — le passif hypothéqué exclusivement sur des immeubles sis à l'étranger — celui enfin qui grève des successions d'étrangers et qui n'a pas été contracté

Examinons séparément les trois catégories de dettes que distingue l'alinéa 5.

DETTES RÉSULTANT DE TITRES PASSÉS OU DE JUGEMENTS RENDUS A L'ÉTRANGER

Il est aisé de découvrir la raison qui a poussé le législateur à écarter ces dettes de la déduction. « Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, lit-on dans l'exposé des motifs du projet de M. Burdeau, sont également classées parmi celles qui ne peuvent être déduites à cause de l'impossibilité d'en vérifier l'existence et surtout la réalité » (1).

Les dispositions de l'article 7, 5° s'appliquent à tous les titres passés et jugements rendus à l'étranger sans qu'il y ait à distinguer s'ils concernent des Français ou des étrangers — il en résultera que, en règle générale et sauf ce que nous dirons du tempérament apporté par la loi elle-même à la rigueur de son principe, les dettes des Français qui résulteront de titres passés hors des limites du territoire ne seront pas déductibles.

---

en France et envers des Français, ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France, rentre dans la première catégorie (présomptions absolues) : si le redevable demandait au tribunal d'ordonner la déduction de semblables dettes, celui-ci devrait s'y refuser sur l'exception péremptoire opposée par la Régie, en vertu du 5° de l'article 7.

(1) Exposé des motifs du projet Burdeau. *J. Off.* Doc. parl. Ch. 1894. Annexe 350, p. 127, col. 3.

Mais la loi ne vise que les titres et jugements intervenus à l'étranger ; par titres étrangers il faut entendre les actes reçus par les officiers publics étrangers — la dette constatée par un acte sous seing privé souscrit à l'étranger par un Français sera donc déductible dans les mêmes conditions que si l'acte avait été souscrit en France.

Pour la même raison, l'exception ne saurait être étendue aux actes dont il s'agit, lorsqu'ils sont intervenus aux colonies (1). Les colonies font partie intégrante du territoire français. De plus, cette interprétation favorable à la déduction est conforme au texte même de la loi qui admet la défalcation du passif constaté par des titres et jugements étrangers lorsque ces actes ont été rendus exécutoires en France — ce qui ne saurait évidemment s'entendre des dettes résultant de titres passés aux colonies puisque ces derniers sont exécutoires en France sans l'intervention des tribunaux de la métropole.

L'exclusion prononcée par l'article 7, numéro 5, cesse d'être applicable, avons-nous dit, lorsque le titre authentique ou le jugement étranger a été rendu exécutoire en France. « Lorsque des jugements prononcés à l'étranger ont été rendus exécutoires en France, disait M. Darlan, à la séance de la Chambre, du 16 novembre 1895, c'est qu'ils ont été l'objet d'une procédure spéciale devant les tribunaux français, ils sont dès lors devenus jugements

(1) Saint-Malo, 7 février 1908, 27.756 J., 11.702 R. p.

français et ils ont acquitté les droits d'enregistrement » (1).

La loi ne distinguant pas, il importe peu que le jugement d'exequatur ait été rendu postérieurement au décès ou même à la déclaration de la succession. Dans ce dernier cas, les héritiers, s'ils ont eu soin de demander la déduction de la dette, c'est-à-dire s'ils ont fait figurer cette dette soit dans l'état du passif, soit dans la déclaration de succession, pourront dans les deux ans de cette dernière se pourvoir en restitution des droits en trop perçus.

La loi autorise la distraction des dettes constatées par des jugements étrangers rendus exécutoires en France — il va de soi que la dette sera également déductible si le jugement est directement exécutoire en France.

Il en est ainsi du passif établi dans les pays de protectorat par des jugements français puisque ces jugements sont dispensés de l'exequatur. Seules les dettes résultant dans ces pays des décisions des tribunaux indigènes ne pourront être admises au bénéfice de la déduction qu'autant que ces décisions auront été rendues exécutoires en France (2).

Aucun exequatur n'est non plus nécessaire pour les jugements des tribunaux consulaires institués dans les pays hors chrétienté. Ces jugements sont exécutoires en France au simple vu de la légalisation de la signature du consul par le ministre des affaires étrangères (3). De

(1) *J. Off.* du 17. Déb. parl., p. 2.375, col. 2.

(2) *Rép. gén. du droit français*, — jugements étrangers, n° 18.

(3) *Ibid.*, n° 15.

même les sentences rendues dans l'empire ottoman par les commissions mixtes et homologuées par le consul du Français défendeur acquièrent par là même force exécutoire en France (1). Il en résulte que les dettes constatées par de semblables jugements ou sentences sont déductibles de l'actif brut de la succession du débiteur si les formalités de légalisation et d'homologation dont s'agit ont été remplies.

DETTES HYPOTHÉQUÉES EXCLUSIVEMENT SUR DES IMMEUBLES SITUÉS A L'ÉTRANGER

« L'article, lit-on encore dans l'exposé des motifs du projet de M. Burdeau, règle ensuite le sort des dettes exclusivement assignées sur des immeubles étrangers : elles ne doivent évidemment pas être déduites puisque les biens qui les garantissent ne sont pas soumis à l'impôt en France » (2).

Et le rapport de M. Monestier exprime la même idée. « Les dettes hypothéquées sur des immeubles situés hors du territoire national ne sont pas déduites ; ces derniers n'étant pas assujettis en France à l'impôt de mutation par décès, il n'y a pas lieu de retrancher les créances en faisant la contre-partie » (3).

Cette corrélation entre la déclaration de l'actif et celle

(1) *Rép. gén. du droit français*, — jugements étrangers, n° 23.

(2) *J. Off.* 1894. Doc. parl., annexe 350, p. 127, col. 2.

(3) Rapport de M. Monestier du 31 déc. 1909. *J. Off.* Doc. parl. Sénat, annexe 475, p. 977, col. 3.

du passif n'explique pas la disposition exceptionnelle de l'article 7, numéro 5, puisqu'elle n'empêche pas les héritiers de payer les droits sur la créance souscrite par leur auteur au profit d'un Français, alors même que cette créance serait garantie par une hypothèque prise exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger.

De plus, cette corrélation est difficilement conciliable avec l'exclusion dont sont frappées les dettes qui grèvent la succession de l'étranger même domicilié en France et l'assimilation qu'on fait de cette succession à celle d'un Français quand il s'agit de payer les droits de mutation (1).

Enfin, à supposer que le motif invoqué ait quelque valeur, la règle formulée par l'article 7 constituerait néanmoins une *inelegantia juris*, car il ne faut pas oublier que la dette même hypothéquée exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger grève tout le patrimoine du défunt. « Il semble, comme le dit un auteur, qu'on devrait opérer la déduction des dettes proportionnellement à la valeur des biens laissés par le défunt en France ; on ferait donc la masse totale des biens, on en déduirait la masse totale des dettes ; le surplus serait sujet au payement de l'impôt dans la mesure où le patrimoine du défunt est situé en France. C'est dire en d'autres termes que les dettes seraient imputées sur les biens situés en France et sur les biens

(1) Voir *infra*, page 138.

situés à l'étranger, proportionnellement à la valeur comparée de ces deux catégories de biens » (1).

La vérité est, selon nous et comme le dit encore le même auteur, que la disposition législative « ne se rattache à aucun principe, à aucun souci de faire concorder — ce qui eût été naturel — les règles de la déduction du passif avec celles qui concernent, dans le droit fiscal international, l'imposition de l'actif. La loi n'a obéi qu'à une seule pensée : interdire la déduction des dettes dont l'existence et le montant ne peuvent pas facilement être contrôlés par la Régie... L'existence d'une hypothèque sur un bien étranger n'est pas aisée à contrôler » (2).

Quoiqu'il en soit, la règle est formelle et précise. Il nous reste à en faire quelques applications.

Nous croyons que l'exclusion doit atteindre aussi bien la dette garantie par une inscription hypothécaire que celle garantie par une inscription de privilège immobilier — car on s'accorde généralement à reconnaître que les privilèges immobiliers sujets à l'inscription ne sont que des hypothèques jouissant d'un rang de faveur.

Au contraire, comme il s'agit d'une exception au principe de la déduction, il nous semble que l'opinion d'après laquelle il y aurait lieu de distraire le passif garanti par un gage immobilier situé à l'étranger est très soutenable.

De même nous pensons que la dette garantie par une hypothèque frappant à la fois des biens étrangers et des

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal.* Tome II, n° 967, p. 657 et 658.
(2) *Ibid.*, p. 657.

biens français pourra être déduite en totalité de la valeur de l'actif déclaré en France.

Enfin nous ne pouvons que trouver inadmissible cette doctrine de l'administration qui refuse de déduire de l'actif de la succession la créance hypothéquée sur un immeuble colonial (1) ; on ne peut, en effet, sans un texte formel, appliquer aux biens coloniaux les règles concernant les biens étrangers.

DETTES GREVANT DES SUCCESSIONS D'ÉTRANGERS

La crainte de la fraude peut seule expliquer pleinement la disposition législative qui écarte ces dettes de la déduction.

On sait que la succession de l'étranger domicilié en France est assimilé pour le paiement des droits de mutation à celle d'un Français, c'est-à-dire que l'impôt frappe tous les biens du défunt, exception faite seulement des immeubles et des meubles corporels sis à l'étranger. Lorsque l'étranger n'est pas domicilié en France, ses héritiers ne doivent déclarer que les biens dont la situation réelle ou fictive se trouve en France à l'exclusion des biens corporels ou incorporels situés à l'étranger.

Il est évident qu'en bonne justice, à ces situations différentes devraient correspondre des régimes différents. Dans le premier cas, l'impôt atteignant tous les biens

(1) Inst. 3058, p. 9.

composant le patrimoine du défunt, comme s'il s'agissait de la succession d'un Français, les représentants de l'étranger devraient avoir le droit de demander la déduction des dettes de leur auteur. En équité, ce n'est que dans la deuxième hypothèse où la plupart des biens peuvent échapper à l'impôt que la règle exceptionnelle posée par l'article 7, numéro 5, devrait s'appliquer.

Un auteur a tenté d'expliquer ce défaut d'harmonie, certains vont même jusqu'à dire cette incohérence, par une confusion du rédacteur de la loi. « Le législateur qui a ainsi réglé la déduction des dettes, dit M. Wahl, paraît avoir cru que la question de savoir si, dans son ensemble, le patrimoine est sujet à la déclaration en France, dépend de la nationalité du défunt, alors qu'en réalité elle dépend de son domicile. » (1).

La raison de cette anomalie apparaît dans ces observations présentées à la Commission par la Chambre de commerce américaine de Paris : « Le motif de la loi n'est guère sérieux. Il faut supposer qu'en prévision de leur décès..... des étrangers ont consenti à se reconnaître débiteurs et à signer des actes qui peuvent les engager réellement dans le cas où leurs prétendus créanciers auraient la mauvaise foi de prendre au sérieux leur rôle supposé.

Pour combattre ce danger imaginaire, on édicte des dispositions exceptionnelles dont les effets seront préjudi-

---

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, n° 968.

ciables..... à des étrangers particulièrement intéressants. Quels étrangers ces dispositions atteindront-elles en effet ? Les étrangers possédant des biens en France, ayant un domicile au moins de fait en France, puisque c'est dans ce cas seulement que le règlement de leur succession pourra intéresser la loi française ? Les étrangers frappés seront donc uniquement ceux qui sont, pour ainsi dire, en voie d'assimilation ou tout au moins ceux qui vivent habituellement sur le sol français et font profiter la France des revenus souvent considérables qu'ils y dépensent. C'est ici une catégorie d'étrangers qui a tous les droits à la sympathie de la loi française et à qui, jusqu'ici, cette sympathie n'avait jamais fait défaut. » (1).

Cet appel adressé à la Commission devait être entendu. Il y a été fait droit dans une juste mesure par le tempérament apporté par le texte législatif lui-même à la rigueur du principe de la non-déduction. « Toutefois ne seront pas déduites dit l'article 7....., 5°, celles (les dettes) qui grèvent des successions d'étrangers à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France. »

Nous n'insisterons pas sur cette exception à la règle de non déduction. C'est à peine s'il est utile de faire remarquer que, le texte étant général, il importera peu que le titre soit authentique ou sous seing privé. Nous revien-

---

(1) 3817, p. 352, R. E.

drons à la règle elle-même dont il convient de faire quelques applications.

Tout d'abord, la loi visant toutes les successions d'étrangers et tout le passif de ces successions, hormis celui qu'elle a expressément réservé, il n'y aura pas lieu de distinguer suivant que le défunt était domicilié en France avec ou sans autorisation ou qu'il n'avait en France ni domicile de droit ni domicile de fait (1). De même, il sera sans intérêt que la succession de l'étranger se soit ouverte ou non en France, qu'elle soit dévolue à des Français ou à des étrangers. Enfin, la prohibition légale atteindra toutes les dettes dues par un étranger à un étranger, alors même que ces dettes auraient été consenties par un acte passé en France, qu'elles seraient hypothéquées sur des immeubles situés dans les limites du territoire et que le paiement en devrait être poursuivi dans notre pays.

Par contre, comme les exceptions sont de droit étroit, il convient de déduire les dettes qui grèvent les successions des Français décédés aux colonies.

Enfin, nous croyons que c'est avec raison que le tribunal de la Seine a décidé que le passif grevant une succession ouverte en France et représentée par une légataire universelle domiciliée en France devait être déduit du patrimoine français, alors même que la défunte aurait chargé du paiement de ce passif le légataire particulier d'un de ses immeubles situés à l'étranger : « Attendu, dit

(1) Inst. 3058, p. 9.

un jugement de ce tribunal, que la disposition contenue dans le testament n'opère aucune novation par changement de débiteur ; qu'elle n'a de valeur que dans les rapports entre la légataire universelle de l'usufruitière (l'usufruitière était la défunte) et son légataire particulier..., qu'il s'agit donc d'une dette exclusivement française et que, par suite, c'est de la succession française qu'elle doit être déduite, sans qu'il y ait lieu de renvoyer, pour cette déduction, à la succession belge ; ... qu'au surplus, les règles générales tracées par la loi fiscale ne peuvent être écartées sous le prétexte des conséquences matérielles que leur application entraînerait pour un cas particulier ; que la Régie, qui invoque journellement ce principe pour défendre devant les tribunaux ses perceptions litigieuses, ne saurait en contester l'exactitude quand il profite à ses adversaires » (1).

(1) Seine, 13 mai 1908, J. 27536. pp. 528 et 529.

TROISIÈME PARTIE

LES JUSTIFICATIONS

Après avoir étudié les deux premières conditions à l'accomplissement desquelles le législateur de 1901 a, par crainte de la fraude, subordonné la déduction, il nous reste à examiner les indications par lesquelles l'héritier démontrera suffisamment aux agents de la Régie que la dette de son auteur satisfait bien aux exigences de la loi.

C'est l'étude des justifications à fournir à l'appui d'une demande en déduction. Nous y joindrons celle du pouvoir d'appréciation accordé aux receveurs d'enregistrement.

Les justifications sont énumérées dans l'article 4 de la loi et le pouvoir d'appréciation de l'Administration est énoncé dans l'article 5.

La crainte de la simulation est encore la raison qui a poussé le législateur moderne à édicter les prescripti ons de ces articles 4 et 5 — c'est là un point sur lequel il semble superflu d'insister — il est bien évident, en effet, que si le rédacteur de la loi de 1901 avait eu quelque confiance en l'héritier, il ne lui aurait pas imposé l'obli-

gation de démontrer par des moyens déterminés à l'avance la réalité et la sincérité de la dette successorale et n'aurait surtout pas conféré au receveur le droit exorbitant d'écarter sans motifs, et peut-être à tort, le passif qui lui semblerait ne pas devoir être déduit.

CHAPITRE PREMIER

ÉTAT DES DETTES

L'héritier devra d'abord fournir un état du passif dont il demande la déduction.

« Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées article par article dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration et certifié par le déposant » (1).

Il convient de rechercher la nature de cet écrit.

Pour certains, il ne serait qu'une simple liste, qu'un bordereau purement indicatif des dettes. C'est là l'opinion de ceux qui enseignent que le receveur ne serait pas en droit de le réclamer si la déclaration de succession renfermait les énonciations qu'il doit contenir (2). Leur argument est le suivant : la disposition, devenue plus tard le premier alinéa de l'article 4 de la loi du 25 février 1901, est le résultat d'une modification apportée par la Commission de la Chambre des députés au projet de loi

(1) Al. 1, art. 4, l. 25 fév. 1901.

(2) 27.638 J.

déposé par M. Poincaré le 17 octobre 1894. A cette époque, les déclarations de succession étaient rédigées par les receveurs eux-mêmes sur un registre spécial ; la Commission, dans le but d'éviter aux agents du Trésor un surcroît de travail, jugea bon d'imposer aux successibles l'obligation de produire un état détaillé du passif successoral. Cet état a subsisté dans le projet définitif, bien qu'ayant perdu la majeure partie de son utilité depuis le jour où la loi du 6 décembre 1897 a prescrit d'établir les déclarations de succession sur des formules spéciales que les receveurs ne remplissent qu'en cas de réquisition expresse de la part des parties.

Pour d'autres, l'inventaire du passif est autre chose qu'une liste des dettes, il est, en plus, un moyen de contrôle pour la Régie. C'est là, est-il besoin de le dire, la doctrine de l'Administration. « La loi, dit l'Instruction 3058, exige que l'état du passif soit certifié par les déclarants. Cet état est donc opposable aux parties, sauf la preuve contraire à leur charge. Il laisse présumer, notamment, que les titres représentés sont strictement conformes aux énonciations qu'il contient, on doit y voir, en un mot, la constatation contradictoire de la production des écrits non authentiques. Dès lors, l'Administration est fondée à s'en prévaloir pour soutenir, soit que la dette n'était pas déductible par sa nature, soit que le titre produit était impuissant à faire preuve contre le défunt ; elle peut, en pareil cas, réclamer un supplément de droit sans avoir à appuyer sa réclamation sur les titres eux-

mêmes dont elle n'est pas autorisée à demander une seconde communication » (1).

Les conséquences d'une semblable conception sont aisées à déduire. L'état des dettes devra renfermer des indications telles que le contrôle de l'Administration puisse s'exercer facilement. « Il faut, dit l'Instruction « n° 3089, que les renseignements dont il se compose « soient assez complets et assez précis pour permettre « non seulement de liquider les droits au moment de la « déclaration, mais encore de contrôler utilement la per- « ception effectuée.

« Dans ces conditions, les dettes comprises à l'état du « passif ne sont suffisamment détaillées que si les décla- « rants les ont particularisées à un double point de vue : « d'une part, comme étant à la charge personnelle du « défunt au jour de l'ouverture de la succession, d'autre « part comme résultant à la même époque d'un titre « susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. « Par conséquent, l'état du passif doit, d'une manière « générale, renfermer toutes les indications relatives à la « nature propre de chaque dette (cause de la créance, « nom, qualité et domicile du créancier, montant dis- « tinct du capital et des intérêts, époque d'exigibi- « lité, etc...) ; en ce qui concerne spécialement les dettes « constatées par des titres non authentiques, il est indis- « pensable qu'il rappelle sommairement tous les rensei-

(1) Inst. 3058, p. 16.

« gnements de nature à identifier le titre et à démontrer « sa force probante contre le défunt (nature, date, « signature des billets ou autres reconnaissances de « sommes, acceptation des lettres de change ou des fac- « tures, mentions d'approbation ou d'arrêté inscrites sur « des comptes ou sur des mémoires de fournisseurs, « circonstances donnant date certaine au titre dans le « cas prévu par le n° 2, al. 2 de l'article 7, etc...).

« Si, par exemple, les déclarants produisent la facture « d'un fournisseur à l'appui d'une demande en déduction, « l'état du passif ne doit pas se borner à indiquer le nom « et la qualité du créancier, la date de la livraison, le « montant de la somme due et le terme fixé pour le « paiement, il doit encore mentionner si la facture a été « ou non acceptée et, dans le cas de l'affirmative, rappe- « ler la date de l'acceptation » (1).

Telles sont les deux théories en présence.

La première nous semble insuffisante ; elle a le tort de ne pas tenir compte de la certification imposée par la loi au déposant ; l'état des dettes est certainement autre chose qu'un bordereau indicatif.

Quant à la seconde théorie, elle est manifestement exagérée. En exigeant une véritable analyse du titre, la Régie ajoute à la loi qui ne demande qu'un détail du passif. Nul ne s'aviserait de prétendre qu'une dette n'est pas suffisamment spécialisée par l'indication de la date du

---

(1) Inst. 3089 § 17.

titre, du nom du créancier et du montant de la somme due. Les suppléments de renseignements réclamés par l'Administration : cause de la créance, acceptation des lettres de change ou des factures, mentions d'approbation ou d'arrêté de compte, etc .... sont évidemment superflus.

De plus, sous des apparences anodines, cette théorie peut avoir les conséquences les plus graves.

On sait que les inspecteurs de l'Administration n'ont pas en principe le droit de réclamer une nouvelle communication des documents représentés à l'appui d'une demande en déduction. Il arrivera donc — si nous admettons, comme le texte de la loi nous y autorise, que le successible a le droit de se refuser à décrire le titre produit — que le receveur sera le seul juge de cet écrit et que, s'il admet la déduction, sa décision sera définitive. Si, au contraire, nous pensons que le titre doit être décrit tont au long dans l'état du passif, la décision du receveur ne sera plus souveraine, elle sera subordonnée à la condition que le titre, tel qu'il résulte des énonciations de l'état, soit agréé par le contrôle.

Un exemple précisera notre pensée et montrera toute l'importance de la question.

Supposons, comme le fait l'Instruction n° 3.089, une dette de succession résultant d'une facture au nom du défunt mais non acceptée par lui.

Un receveur libéral, persuadé que le législateur de 1901 n'a pas entendu faire de l'existence d'un titre pro-

bant une condition *sine qua non* de la distraction du passif successoral (1), convaincu de la réalité et de la sincérité de la dette dont il s'agit, l'admettra à la déduction.

La perception de ce receveur ne pourra pas être critiquée de ce chef, si le contribuable prudent a usé de son droit de ne pas mentionner dans l'état du passif le défaut d'acceptation de la facture à la charge de son auteur.

Dans le cas, au contraire, où l'agent du fisc serait tenu de requérir de l'héritier une description du titre aussi détaillée que celle réclamée par la Régie, la déduction admise par le receveur n'échappera pas aux inspecteurs qui ne manqueront pas de voir en elle une tolérance condamnable et de percevoir un supplément de droit.

Pour nous la vérité est entre ces deux théories extrêmes. Il nous semble plus simple de considérer l'état du passif comme le pendant de la déclaration de l'actif et aussi comme l'acte par lequel le successible demande la déduction des dettes de son auteur. A notre avis, seule cette conception est en harmonie avec la disposition législative qu'elle explique du reste. L'état du passif ainsi compris, il est naturel d'une part que l'héritier le signe, le certifie, d'autre part qu'il spécialise les dettes dont il demande la déduction — cette spécialisation résultera, comme nous l'avons vu, de l'indication du nom du créancier, de la date du titre et du montant de la créance.

(1) Voir première partie, appendice.

CHAPITRE II

LES JUSTIFICATIONS PROPREMENT DITES

Il convient de distinguer. On a employé pour exprimer cette distiction une formule assez séduisante : « D'après l'article 4 de la loi du 25 février 1901 le mode de justification du passif varie suivant que la dette dont la déduction est demandée résulte ou non d'un titre dont l'Administration a pu préalablement avoir connaissance. »

Cette formule n'est pas satisfaisante. Que dit, en effet, l'article 4 ?

« A l'appui de leur demande en déduction les héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation des créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution. — Ils devront représenter les autres titres ou en produire une copie collationnée. »

Il paraît bien résulter de ce texte que la loi entend distinguer entre d'une part les dettes résultant d'actes authentiques, en prenant les mots : actes authentiques dans

leur sens le plus large et d'autre part toutes les autres dettes, dans cette dernière catégorie rentrerait le passif résultant de billets enregistrés, c'est-à-dire de titres dont la Régie aurait déjà eu connaissance.

Nous allons essayer de suivre cet ordre.

Section I. — PASSIF RÉSULTANT D'ACTES AUTHENTIQUES

a) L'héritier ou son représentant devra indiquer la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu.

Par officiers publics il faut entendre non seulement les notaires mais encore les greffiers, les avoués, les avocats à la Cour de cassation et au Conseil d'Etat, les huissiers, les commissaires-priseurs, les agents de change et les courtiers de commerce (1).

Mais nous ne croyons pas, contrairement à l'opinion commune, qu'on soit en droit de comprendre dans la généralité de l'article 4 les actes reçus par un officier public incompétent. Sans doute les mots : actes authentiques n'ont pas été écrits dans la loi et on peut strictement arguer de ce fait pour soutenir que l'incompétence du rédacteur de l'écrit n'a rien à voir ici. Cependant, il nous semble que cette manière de raisonner ne soit pas conforme à l'esprit du législateur : la faveur qu'il octroie à

---

(1) Rép. de droit adm. t. XXI. Officiers ministériels. V. aussi 26.150-46, p. 579 J.

l'acte constaté par un officier public ne s'explique que si cet officier a qualité pour le recevoir et le reçoit dans les formes voulues par la loi.

A propos des actes notariés, quelques remarques s'imposent. Il importera peu qu'ils soient rédigés en minute ou en brevet bien que ces derniers échappent le plus souvent à toute espèce de vérification. L'acte sous seing privé signé de toutes les parties et régulièrement déposé par elles au rang des minutes d'un notaire, acquérant par là même l'authenticité, la dette qu'il constatera sera déduite sur les indications prévues par l'article 4 auxquelles il conviendra d'ajouter la date de l'acte de dépôt.

b) L'hériter ou son représentant devra indiquer la date du jugement et la juridiction dont il émane.

Ici encore, il faut donner au mot jugement son sens général de sentence judiciaire. Et cette généralité doit s'entendre non seulement du nombre des juridictions contentieuses mais encore de la diversité des actes de ces diverses juridictions. Il en résultera que les jugements des conseils de prud'hommes, les arrêtés des conseils de préfecture, du Conseil d'Etat, de la Cour des comptes ainsi que les divers actes du juge, notamment ses ordonnances et ses procès-verbaux tomberont sous l'application de l'article 4.

Le jugement frappé d'appel, au moment de la déclaration de succession, ne pourra être utilement invoqué à l'appui d'une demande en déduction. L'appel est en effet suspensif et susceptible d'effacer l'état de choses créé par

le jugement de première instance. Il n'en serait pas de même d'un pourvoi en cassation ; ce pourvoi n'est pas suspensif et l'arrêt garde toute sa valeur jusqu'au moment où il est cassé.

c) L'article 4 dit enfin : l'héritier indiquera la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation des créances ou du réglement définitif de la distribution par contribution.

Le texte législatif est très clair et se passe de commentaires, (1) c'est à peine s'il est utile de remarquer que le successible devra également faire savoir de quel tribunal émane la déclaration de faillite ou de liquidation judiciaire car bien que la disposition spéciale à ces hypothèses soit muette sur ce point il n'en reste pas moins vrai que l'article 4 a précédemment obligé les parties d'une manière générale à indiquer pour toute décision judiciaire invoquée la juridiction qui l'a rendue.

Tels sont les renseignements que l'héritier devra fournir à l'agent du fisc lorsque la dette résultera d'un acte authentique. Il suffiront à entraîner la déduction du passif. Seulement il est bien entendu que les employés de l'Administration auront le droit de contrôler leur exactitude.

Il va de soi que lorsque l'acte allégué aura été enregistré au bureau compétent pour recevoir la déclaration de

(1) V. à ce sujet 1re partie Ch. I n° 2 : dettes verbales admises au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, de l'ordre ou de la contribution.

succession le premier soin du receveur sera de s'assurer au vu de cet enregistrement que la dette dont la déduction est demandée remplit toutes les conditions stipulées par la loi du 25 février 1901.

Si l'acte a été passé en dehors de la circonscription de son propre bureau, l'agent du fisc demandera à ses collègues les renseignements qu'il jugera utiles.

Enfin les employés supérieurs s'attacheront à compléter sur ce point le contrôle des receveurs. Ils prendront notamment des notes qu'ils utiliseront ensuite au fur et à mesure de leurs opérations dans les différents bureaux et dépôts publics de leur division. Ils demanderont eux-mêmes des renseignements dans les autres bureaux et créeront des bulletins de contrôle pour les dettes qu'ils ne pourront personnellement vérifier. (1)

Section II. — DETTES NON CONSTATÉES PAR ACTES AUTHENTIQUES.

Si la dette n'est pas constatée par un acte authentique (notarié, administratif ou judiciaire) les héritiers ou leurs représentants devront produire l'original du titre ou une copie collationnée. « Ils devront représenter les autres titres ou en produire une copie collationnée » dit l'article 4 dans son troisième alinéa.

Cette obligation est absolue, aucune autre justification

(1) Inst. 3058 p. 45.

ne pourra suppléer à la production du titre ou de sa copie.

Ce serait en vain que pour y échapper les héritiers argueraient de l'enregistrement du titre et de l'impossibilité où ils sont de découvrir le créancier. Nous l'avons vu, il importe peu que l'acte ait été ou non enregistré, que la Régie l'ait ou non ignoré — de même il sera sans intérêt pour le receveur que les successibles ne connaissent pas le créancier entre les mains duquel se trouve le billet à ordre ou au porteur souscrit par leur auteur ; c'est à eux en effet qu'incombe le soin de faire les recherches nécessaires pour se procurer les justifications exigées par la loi.

« Le créancier ne pourra, sous peine de dommages-intérêts, se refuser à communiquer le titre sous récépissé ou à en laisser prendre, sans déplacement, une copie collationnée par un notaire ou un greffier de la justice de paix. Cette copie portera la mention de sa destination : elle sera dispensée du timbre et de l'enregistrement, tant qu'il n'en sera pas fait usage soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée. Elle ne rendra pas par elle-même obligatoire l'enregistrement du titre. » (2)

Ces dispositions de l'article 4 (alinéas 3 et 4) soulèvent plusieurs questions intéressantes. Nous étudierons tout d'abord les rapports de l'héritier et du créancier. Nous

---

(2) art. 4 al. 4.

examinerons ensuite l'hypothèse de production du titre original puis celle de production d'une copie collationnée. Nous terminerons par quelques considérations sur la dispense de timbre et d'enregistrement accordée aux pièces produites.

I. — RAPPORTS DU CRÉANCIER ET DE L'HÉRITIER

L'héritier, pour démontrer la réalité et la sincérité de la dette, est obligé d'en produire le titre original ou une copie collationnée. Le plus souvent ce titre sera entre les mains du créancier qui pourra se refuser à le communiquer au successible, même contre récépissé, ou à en laisser prendre copie.

Tout d'abord, remarquons-le, ni le receveur ni les agents du contrôle ne sauraient s'immiscer dans cette contestation entre le créancier et l'héritier. C'est à ce dernier seul qu'incombe l'obligation de produire, c'est à lui seul que la Régie doit s'adresser, elle ne serait pas en droit d'exiger du créancier une production que l'article 4 ne lui impose pas, ni de poursuivre une enquête que la loi ne prescrit pas.

Donc, l'Administration reste étrangère aux rapports du créancier et de l'héritier. Si celui-ci n'est pas en mesure de fournir la justification demandée, il paiera sur le montant de la dette qu'il n'aura pu faire déduire.

Mais ce serait une erreur de croire que le successible fût absolument à la merci du créancier. La loi lui accorde

en effet le droit de réclamer des dommages-intérêts à celui qui, sans motif sérieux, lui a causé un préjudice peut-être très considérable. Ces dommages-intérêts seront dans la plupart des cas égaux au montant des droits payés en trop, il suffira à l'héritier pour les obtenir d'établir, par une sommation par exemple, le refus du créancier et de démontrer que ce refus lui a causé un préjudice. Il est bien certain en effet que sa demande en justice ne serait pas admise si la dette n'était pas déductible ou si, malgré le défaut de production du titre, elle avait été distraite de l'actif successoral.

II. — PRODUCTION DU TITRE ORIGINAL

L'héritier, une fois en possession du titre, le produira à la Régie.

Le receveur devra l'accepter tel quel. S'il a des doutes sur la réalité et la sincérité de la dette il sera en droit, comme nous le verrons plus loin (1), d'en refuser la déduction. Mais il ne serait pas fondé, à défaut d'une prescription formelle sur ce point, à exiger soit une légalisation quelconque, soit la vérification de l'écriture, soit la preuve de l'authencité des signatures et de la véracité des conventions.

Il convient d'examiner à part la production des livres de commerce.

---

(1) V. *infra*, pouvoir d'appréciation de l'Administration.

En pratique, ceux du créancier ne seront pas communiqués, on n'imagine guère un commerçant se dessaisissant de ses livres à l'effet de faire déduire une dette de l'actif de la succession de son débiteur — ces registres feront, comme il sera dit plus loin, l'objet de copies collationnées qui seront remises par l'héritier à l'agent du fisc (1).

Mais en ce qui concerne les livres du défunt, il n'en sera pas de même ; du moment qu'il s'agira d'une dette commerciale, leur production pourra être exigée, des copies collationnées seront insuffisantes, s'il plaît à la Régie. « S'il s'agit de dettes commerciales, dit l'article 3 dans son deuxième alinéa, l'Administration pourra exiger sous peine de rejet la production des livres de commerce du défunt ».

Il importe donc de distinguer : ou bien la dette dont la déduction est demandée sera commerciale et la représentation des écritures du *de cujus* ne pourra pas être refusée, ou bien elle sera civile et nous retombons dans le droit commun, les héritiers produiront à leur choix les livres de leur auteur ou tous autres titres ou même des copies collationnées des uns ou des autres. Cette dernière solution à notre avis ne saurait être contestée : la règle édictée par l'article 3 ne concerne que les dettes commerciales, c'est-à-dire « celles contractées par un commerçant et à l'égard desquelles il n'est pas démontré

(1) V. *infra*, copie collationnée.

par les intéressés que les fonds empruntés ont été affectés par le débiteur à d'autres besoins qu'à ceux de son commerce » (1).

Ceci établi, nous supposerons un passif commercial et nous chercherons tout d'abord à découvrir les raisons pour lesquelles le texte de l'alinéa 2 de l'article 3 a été inséré dans la loi.

Il serait injuste que la déduction du passif s'opérât sur un actif incomplètement déclaré. De plus, en pratique, un actif commercial ne peut être déterminé sans le secours des livres. Il arriverait donc que, si pour établir l'existence des dettes commerciales, l'héritier avait le le choix parmi toutes les pièces écrites susceptibles de faire preuve en justice contre son auteur, il parviendrait, d'une part, à faire déduire certaines de ces dettes en produisant par exemple des lettres de change, des billets à ordre, d'autre part à dissimuler toute une partie de l'actif successoral qu'à défaut des livres l'Administration ne pourrait pas connaître (2).

Or, c'est précisément cette fraude que le législateur a voulu empêcher et c'est dans son intention de la déjouer qu'il faut chercher la raison de la faculté par lui accordée à la Régie de réclamer la communication des livres de commerce du *de cujus*. « L'Administration aura le droit, dit l'article 3 dans son quatrième alinéa, de puiser dans

(1) Sol. 28 avril 1902, 10.275 R. p., 26.351, 1, J.

(2) Voir disc. de M. Cordelet à la séance du 22 janv. 1901. *J. Off.* du 23, Déb. parl. Sénat p. 78.

les titres ou livres produits les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession. »

Cette faculté, ce droit est absolu. Si donc les héritiers refusent de déposer les livres du défunt le receveur devra, quelles que soient les justifications produites, écarter la dette de la déduction.

Cependant l'Administration elle-même recommande à ses agents de ne pas abuser de leur force, d'apporter les plus grands ménagements dans l'exercice d'une faculté qui présente un caractère essentiellement inquisitorial. « Il convient, dit la solution prerappelée du 28 avril 1902, surtout quand les justifications produites paraissent suffisantes et régulières, de n'user de cette faculté qu'avec circonspection dans le cas seulement où il existe de sérieuses présomptions qu'une fraude a été commise et que l'examen des livres aidera à la découvrir. » De plus, une instruction aux préposés de l'Administration les exhorte à veiller, sous leur responsabilité, à ce que les livres ne puissent pas, pendant leur séjour au bureau, être consultés par des personnes étrangères au service. Elle leur prescrit d'observer de la façon la plus étroite, à leur égard, la discrétion professionnelle à laquelle ils sont tenus (1).

Il résulte très nettement des explications données par M. Cordelet que l'Administration pourra demander le

(1) Inst. 3058, p. 12. Décl. du Min. des fin. au Sénat, séance du 22 janv. 1901, *J. Off.* Débats, p. 78.

dépôt de tous les livres de commerce du défunt « quels qu'ils soient » même s'ils sont « irréguliers ». Seulement il importe de remarquer que seuls les livres obligatoires : livre-journal, livre de copie de lettres et livre des inventaires ayant une existence légale, il arrivera en fait que les héritiers pourront soutenir qu'aucun autre registre n'était tenu par le défunt et que le receveur ne sera pas en droit de refuser la déduction de la dette pour refus de production des livres facultatifs : grand livre, livre de caisse, etc.

L'instruction 3058 prescrit aux agents de l'Administration de se conformer aux règles suivantes : « La représentation des livres de commerce du défunt devra toujours s'étendre à la période courue depuis la date de la plus ancienne dette dont la déduction sera demandée jusqu'au jour du décès... Le premier devoir de l'agent de l'Administration sera de s'assurer que les mentions relatives aux dettes dont la déduction est réclamée ne sont à aucun degré infirmées par d'autres mentions. Il devra, en outre, tenir compte du degré de régularité des livres représentés... Si aucun article des livres produits n'infirme la valeur des mentions de dettes invoquées par les héritiers, si ces livres sont dûment cotés, lorsqu'il y a lieu à cette formalité, si leurs écritures paraissent irréprochables et si, d'ailleurs, aucune circonstance particulière ne permet de supposer qu'on se trouve en présence d'une comptabilité fictive, les déductions réclamées pourront être accordées sans autre justification. Mais pour

peu que certaines mentions apparaissent contradictoires, ou même simplement confuses, pour peu que la tenue des livres ne semble pas parfaitement régulière, le receveur ne devra pas hésiter, même en l'absence de tout indice particulier de fraude à réclamer l'attestation du créancier..... Enfin, si l'attestation du créancier ne lève pas tous ses doutes le receveur usera du droit que lui confère l'article 5 et refusera la déduction » (1).

Aux termes de l'article 3 (3e alinéa) les livres du défunt seront déposés pendant cinq jours au bureau où la déclaration de succession sera souscrite. Les héritiers auront naturellement le droit d'exiger un récépissé du receveur.

Ce délai, qui est un délai maximum (2), nous semble tout à fait insuffisant. On sait que les syndics de faillite mettent un temps fort long à vérifier les livres déposés par les commerçants qui cessent leurs paiements ; on peut se demander comment le receveur, peut-être fort occupé par ailleurs et qui n'a pas la compétence d'un syndic de faillite, s'y prendra pour déterminer la véritable situation active et passive du défunt, pour se conformer aux prescriptions prerappelées de l'Instruction 3058. Il est à craindre qu'en fait l'agent du fisc ne prenne l'habitude ou de refuser systématiquement la déduction ou de l'accepter sans examen sérieux.

En dehors de cette production, les livres de commerce

(1) Inst. 3058, p. 17.

(2) V. décl. du min. des fin. à la séance du Sénat du 22 janv. 1901. *J. Off.* du 23. Déb. parl., p. 78, col. 4.

du défunt « seront, s'il y a lieu, communiqués une fois sans déplacement aux agents du service du contrôle pendant les deux années qui suivront la déclaration... » (1).

Ce droit d'exiger la communication des livres du *de cujus* n'appartient qu'aux agents du contrôle et non aux agents de perception. De plus il ne peut être exercé qu'une fois, en conséquence une nouvelle communication amiable ne pourra plus être requise et les parties ne seront plus tenues de fournir une justification quelconque que dans le cas où une instance serait engagée (2). Cependant, une difficulté pourra surgir lorsqu'il y aura plusieurs héritiers et que la Régie ne saura pas lequel d'entre eux sera resté detenteur des livres. Nous croyons qu'après s'être adressé à tous, elle pourra considérer leur silence comme un refus. Et l'article 3 frappe ce refus « d'une amende égale aux droits qui n'auront pas été perçus par suite de la déduction du passif » (3).

Ces derniers mots ne visent évidemment que le passif commercial, mais il y a lieu pour déterminer le chiffre de l'amende de tenir compte de tout le passif de cette nature admis à tort au bénéfice de la déduction ; il importera peu qu'une partie des dettes commerciales soit réellement justifiée. De même, il n'y aura pas lieu de s'embarrasser de la raison du refus des héritiers ; le tribunal de Grasse a décidé justement que lorsqu'ils « con-

(1) Art. 3, al. 3.
(2) Art. 3, al. 4.
(3) Art. 3, al. 3 *in fine*.

sentent à produire les livres du défunt pour justifier du passif commercial à déduire de l'hérédité, mais refusent cette production en tant qu'elle permettrait de contrôler l'actif déclaré, c'est à bon droit que la Régie réclame les droits simple et en sus » (1).

Le calcul de ces droits sera aisé. On recherchera tout d'abord la somme qui eût été exigible si les dettes commerciales n'avaient pas été distraites ; puis on retranchera de cette somme les droits effectivement perçus, le droit simple et l'amende à payer seront égaux chacun à la différence obtenue (2).

III. — COPIE COLLATIONNÉE

A défaut du titre, l'héritier en produira une copie collationnée.

Ce document ne peut être délivré que par un notaire ou un greffier de la justice de paix à l'exclusion de tout autre officier public ou ministériel. De plus, il ne peut être collationné que sur l'original lui-même ; c'est donc avec raison que le tribunal de la Seine a décidé que s'il est dressé, non d'après le titre original, mais au vu d'une expédition délivrée par un greffier étranger, il est inopérant au regard de la loi fiscale (3).

La copie collationnée dont il s'agit n'est qu'un simple

(1) Grasse, 5 mars 1906, 4557 R. E.

(2) V. à ce sujet Inst 3058, p. 13.

(3) Seine, 26 fév. 1908, 11703 R. P.

renseignement fiscal — mais elle doit consister dans la transcription littérale et *in extenso* du titre lui-même, porter la mention de sa destination et être revêtue d'un certificat de conformité du notaire ou du greffier rédacteur ; une copie figurée qui s'attacherait à reproduire l'aspect extérieur de l'original n'aurait que plus de valeur. Rien à notre avis ne semble s'opposer à la production d'une épreuve photographique dont le notaire attesterait la conformité avec l'original.

Il convient encore d'étudier à part la copie des livres de commerce.

Nous n'insisterons pas sur celle des registres du défunt. L'Instruction 3058 sur la production de ces livres eux-mêmes renseignera le receveur sur le nombre et la qualité des mentions que leur transcription collationnée devra reproduire (1). Nous dirons seulement quelques mots de la copie des livres du créancier.

Contrairement à ce qu'elle avait admis tout d'abord (2), l'Administration a, devant les protestations des Chambres de commerce, décidé que des extraits collationnés « des « livres de commerce des créanciers du défunt pourraient, « si celui-ci était lui-même commerçant, être admis « comme titres justificatifs à la condition de constater, « d'une part, le caractère obligatoire et la tenue régu- « lière de ces livres, d'autre part, l'absence sur ces

(1) Voir *supra*, p. 162.

(2) Inst. 3058, p. 18.

« mêmes livres de toute mention susceptible de détruire « l'effet d'une mention de dette à la charge du défunt.

« Dans ce but, dit une Instruction du 1er octobre 1905, « le notaire ou le greffier de la justice de paix devra, en « premier lieu, indiquer la dénomination du livre d'où « les mentions sont extraites et rappeler que ce livre est « coté, paraphé et visé soit par un des juges des tribu- « naux de commerce, soit par le maire ou son adjoint, « qu'il est tenu par ordre de dates, sans blancs, lacunes « ni transports en marge, et enfin s'il s'agit du livre- « journal ou du livre des inventaires, qu'il a été soumis « au paraphe et visa annuel. Cet officier public sera tenu, « en second lieu, de transcrire littéralement dans la « copie toutes les mentions actives ou passives relatives « au défunt et de certifier que les mentions transcrites « sont, jusqu'au jour du décès, les seules qui se rapportent « à lui. Les receveurs n'admettront qu'avec beaucoup de « circonspection les demandes de déduction uniquement « fondées sur les énonciations des livres des créanciers « et ils s'attacheront à contrôler ces énonciations dans « la mesure où ils le pourront, par les mentions inscrites « sur les livres de commerce du débiteur défunt. Ils « n'hésiteront pas à exiger, comme garantie supplémen- « taire, le dépôt de l'attestation du créancier, ce dernier « devra alors certifier, non seulement que le défunt a été « son débiteur à un moment donné, mais surtout qu'il « l'était encore au jour du décès ; il attestera, en d'autres « termes, que, depuis la naissance de la dette, il ne s'est

« produit aucun fait qui ait pu libérer le défunt en tota-
« lité ou en partie. Enfin, si toutes les justifications ne
« lui paraissent pas suffisamment convaincantes et si
« des doutes subsistent sur la sincérité du passif, l'agent
« de perception conservera le droit de ne pas admettre
« la dette à déduction, sauf aux parties à porter, si elles
« le jugent à propos, leur réclamation devant les tribu-
« naux » (1).

IV. — LE TIMBRE ET L'ENREGISTREMENT DES PIÈCES PRODUITES

A) Production du titre original. — L'article 4 n'ayant rien disposé relativement au timbre et à l'enregistrement du titre original produit à l'appui d'une demande en déduction, celui-ci sera soumis au droit commun. Mais il faut bien préciser ce que cela veut dire.

Le simple fait de rédiger par écrit une convention rendant en principe le droit de timbre exigible, le receveur sera fondé à réclamer le montant du droit qui n'aura pas été acquitté et, de plus, l'amende encourue. Cependant, il sera conforme aux intentions libérales du législateur et aux déclarations contenues au rapport de M. Cordelet, de ne pas retenir la pièce si l'héritier préfère n'en pas faire état pour éviter le paiement des sommes acquises au Trésor.

---

(1) Inst. du 1er oct. 1905, n° 3174, § 13, 11.905 R. p., 4089 R. E.

Relativement à l'enregistrement du titre, il convient de distinguer :

Si l'acte est de ceux dont la loi ordonne l'enregistrement dans un délai déterminé, le receveur pourra, sur la production de cet acte, percevoir le droit simple et, le cas échéant, le droit en sus.

Mais si, au contraire, il s'agit d'un acte qui ne soit pas assujetti à l'enregistrement dans un délai déterminé, sa production ne saurait entraîner la perception du droit. Il ne s'agit pas, en effet, de faire de ce titre un usage conforme à sa destination. On le produit à titre de renseignement à l'Administration. Si même on le produit en justice à l'occasion d'un procès intervenu entre l'héritier et la Régie, il n'intervient encore qu'à titre documentaire, car il n'avait pas été rédigé en vue de trancher ce litige. Le droit d'enregistrement ne pourra pas être perçu.

b) *Production d'une copie collationnée.* — La copie collationnée est expressément dispensée de timbre et d'enregistrement par l'article 4 de la loi du 25 février 1901 ; mais pour cela elle doit porter la mention de sa destination, s'il en était autrement, la dette n'en serait pas moins déductible, mais la copie deviendrait passible des droits de timbre et d'enregistrement.

La dispense de ces droits cesserait également si le document dont il s'agit perdait son caractère propre de renseignement donné à la Régie pour asseoir une perception, s'il en était fait usage « soit par acte public, soit en

justice ou devant toute autre autorité constituée » (1).

Mais de ce que le texte législatif exempte expressément la copie collationné du timbre et de l'enregistrement, s'ensuivra-t-il que cette exemption s'étendra au titre qu'elle reproduit?

En ce qui concerne l'enregistrement de ce dernier, nous avons un texte formel : la copie, dit l'article 4 *in fine* « ne rendra pas par elle-même obligatoire l'enregistrement du titre », c'est-à-dire, selon nous, qu'il en sera ainsi quand l'acte original ne devra pas être enregistré dans un délai déterminé, dans le cas contraire, nous croyons que l'Administration serait en droit d'utiliser les indications ainsi parvenues légalement à sa connaissance et de réclamer les droits simples et en sus exigibles.

L'article 4 est muet sur ce qui concerne le timbre du titre. La copie de l'acte original rendra-t-elle de droit de timbre exigible?

Par une solution du 14 mars 1903, l'Administration avait décidé que la copie collationnée qui avait pour objet une pièce sujette au timbre devait sous peine d'une amende de 10 francs en principal à la charge du notaire ou du greffier rédacteur renfermer les mentions prescrites par l'article 49 de la loi du 5 juin 1850, c'est-à-dire faire savoir si le titre était revêtu du timbre prescrit et énoncer le montant du droit de timbre payé (2).

---

(1) Art 4 al. 4.

(2) Sol. 14 mars 1903, Inst. gén. du 18 août 1903, n° 3128, § 2 ; 26370, § 4, J.

Par une autre solution du 14 décembre 1905 la Régie s'était montrée plus rigoureuse encore, elle avait décidé que le notaire rédacteur de la copie collationnée de billets souscrits par une personne décédée encourt, s'il déclare que ces écrits sont rédigés sur timbre insuffisant, une amende de 20 francs et demeure responsable du complément de droit de timbre (1).

Cette doctrine fut mise en échec par un jugement du Tribunal de Château-Gontier duquel il résulte que le notaire requis de délivrer aux héritiers afin de la représenter au receveur la copie collationnée d'un titre établissant à la charge du défunt un passif déductible de la succession pour le paiement des droits ne fait pas usage du titre dans le sens juridique du mot et n'encourt aucune amende s'il mentionne que ce titre n'est pas timbré ou l'est insuffisamment (2).

L'Administration s'inclina et par une solution du 11 novembre 1907 reconnut que « les copies collationnées doivent être considérées comme échappant à l'application de l'article 49 de la loi du 5 juin 1850 et comme dispensées à ce titre des mentions relatives au timbre employé pour l'original (3).

(1) Sol. 14 déc. 1905, 11.192 R. p.

(2) Château-Gontier, 4 juin 1907, 4376 R. E.

(3) Sol. du 11 nov. 1907, Inst. 3228, § 7, 4484 R. E.

CHAPITRE III

L'ATTESTATION DU CRÉANCIER.

L'héritier, nous l'avons vu, produit à la Régie un inventaire du passif de succession. Cet inventaire devra, pour satisfaire aux prescriptions de l'Instruction 3089, contenir l'analyse des titres d'où dérivent les dettes du défunt. De plus, si ces dettes ne sont pas constatées par des actes authentiques, le successible devra représenter à l'agent du fisc l'original du titre ou tout au moins sa copie collationnée.

Toutes ces pièces, tous ces renseignements ont leur utilité, ils tendent certainement à prouver l'existence de la dette, mais on peut penser qu'ils n'établissent peut-être pas suffisamment cette existence au moment du décès du débiteur.

D'autre part, on peut encore supposer que le billet représenté est un billet fictif que durant sa vie le défunt a conservé par devers lui de manière à ne pas constituer un titre entre les mains de son pseudo-créancier.

L'article 6 a eu pour but de remédier à ces inconvénients.

« L'agent de l'Administration aura, dans tous les cas,

la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession... »

Faculté pour l'Administration d'exiger l'attestation. — Il appartient au receveur de décider s'il usera du droit que lui confère la loi. Ce droit est à sa discrétion, il constitue, comme le dit le texte législatif, une faculté pour lui.

Nous n'ignorons pas que dans deux cas : quand la dette est échue depuis plus de 3 mois avant le décès (1) et quand elle est garantie par une inscription hypothécaire périmée depuis plus de 3 mois (2) l'employé de l'Administration ne peut se dispenser d'exiger l'attestation du créancier. Nous savons aussi que cette obligation est tellement impérieuse que « lorsque, dans une déclaration de succession, des dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de l'hérédité ont été admises en déduction par le receveur, nonobstant le défaut de production d'une attestation du créancier, la perception établie sur ces bases est insuffisante et l'Administration est fondée à exiger un supplément de droit. » (3)

Mais, à notre avis, on ne saurait voir dans les deux hypothèses envisagées que des dérogations à la règle posée par l'article 6 de la loi du 25 février 1901. Il n'en reste pas moins vrai de dire qu'en principe le receveur est libre de requérir, si bon lui semble, l'attestation du créancier.

(1) art. 7. 1°.

(2) art. 7. 4°.

(3) Sol. 7 avril 1902, Iust. 3095 § 7, 3171 R. E.

Ce mode de justification, disait M. Dauphin « doit être accordé d'une façon générale à l'Administration chaque fois qu'elle le jugera nécessaire. » (1) Il importera donc peu à l'agent du fisc que, pour ne pas produire le document réclamé, le successible excipe de l'ignorance où il est de la résidence du créancier. Cette ignorance jointe au fait que la dette peut raisonnablement être présumée sincère, parceque exigible longtemps après le décès et constatée par acte authentique, n'empêchera pas le receveur de maintenir son exigence et dans l'espèce d'écarter la dette de la déduction. Tout ce que l'héritier pourra faire sera de maintenir lui aussi la dette dont il s'agit dans l'état du passif à l'effet d'obtenir le cas échéant une restitution dans le délai de deux ans.

Ce pouvoir discrétionnaire de l'Administration suggère quelques réflexions. Il arrivera, en fait, que dans un canton une dette sera déduite sans attestation et que dans le canton voisin, pour la même dette, cette justification sera exigée. Vérité en deçà des Pyrénées, erreur au delà ! De plus, n'est-il pas à craindre que l'attestation soit détournée de son but, que le receveur en fasse quelquefois un moyen de représailles à l'encontre de certains contribuables. Nous ne critiquons pas la loi, nous tenons seulement à faire remarquer qu'il y a toujours quelque danger à laisser l'initiative de mesures un peu vexatoires

(1) Annexe n° 295 à la séance du 12 juill 1898, J. O. Doc. parl. Sénat p. 527, 26.150 J. p. 589.

à des agents dont le caractère est fatalement très divers.

A notre avis, l'exigence de l'attestation sera bien rarement fondée lorsque la demande en déduction portera sur des jugements ou sur des actes authentiques — il va de soi en effet que, en pareils cas, la simulation sera peu probable.

Au contraire il est des hypothèses où l'attestation devra être requise. Il en sera ainsi non seulement quand les livres du défunt seront irrégulièrement tenus (1) ou quand la demande en distraction sera basée uniquement sur les énonciations des registres du créancier (2), mais encore lorsque la dette résultera seulement d'actes sous seing privé (3) ou sera constatée par des effets de commerce souscrits et acceptés par le défunt mais non endossés antérieurement au décès (4).

Par qui l'attestation doit être délivrée. — L'attestation sera réclamée par le receveur à l'héritier avec lequel seul l'agent du fisc doit rester en rapport. C'est à l'héritier qu'il appartient de faire les démarches nécessaires pour se procurer la justification exigée.

Le créancier est d'ailleurs tenu de la fournir dans les cas où elle est légitimement réclamée, c'est-à-dire : 1° quand la dette existe encore au moment du décès ; 2° quand les héritiers lui apportent la preuve du décès du

(1) Inst. 3058, p. 17. V. *supra*, p. 162.
(2) Inst. 3058, p. 18. V. *supra*, p. 167.
(3) Inst. 3058, p. 18.
(4) Inst. 3058, p. 17.

débiteur. Le refus du créancier, soit de la délivrer, soit d'y insérer les mentions voulues par la loi, le rendrait passible de dommages-intérêts que les tribunaux évalueraient rationnellement au montant des droits que la non déduction a fait payer en trop à l'héritier (1).

La situation, très simple dans la majorité des cas, se complique dans quelques hypothèses particulières.

La créance appartient-elle à plusieurs personnes au lieu d'être la propriété d'une seule, il importe de distinguer. S'il existe un lien de solidarité entre ces personnes, l'attestation pourra être délivrée par une seule d'entre elles. Dans le cas, au contraire, où les créanciers sont conjoints, « l'attestation requise, dans les termes de l'article 6 de la loi du 25 février 1901, pour la déduction, dans une déclaration de succession, d'une dette contractée envers une personne décédée depuis, doit émaner de tous les ayants-droit et non pas seulement de l'un des héritiers du créancier » (2).

Lorsque le propriétaire de la créance est un incapable, il convient d'abord de se rappeler que l'attestation ne constitue qu'un acte d'administration, ensuite de rechercher si l'incapacité du créancier ne l'empêche pas d'accomplir de semblables actes. Le prodigue et le mineur émancipé pourront donc, sans l'assistance de leur conseil ou curateur, affirmer l'existence de leur créance. Le

---

(1) Seine, 12 déc. 1906, 4345 R. E.

(2) Sol. du 4 sept. 1902, Inst. 3089 § 9, 3240 R. E.

même droit sera reconnu à la femme lorsque la créance figurera parmi les biens dont elle a gardé l'administration ; dans ce cas, elle pourra délivrer seule aux représentants de son débiteur la justification requise par la Régie. Lorsque, au contraire, le créancier ne sera pas capable de fournir l'attestation, le successible devra s'adresser à son représentant, au tuteur de l'interdit ou du mineur non émancipé, au mari de la femme mariée, à l'administrateur provisoire des biens de l'aliéné non interdit, etc...

Enfin, il importe d'examiner le cas où l'héritier est en même temps créancier. Va-t-il pouvoir affirmer l'existence de sa créance ? De prime abord, on ne voit pas l'utilité de cette affirmation, puisque la dette contractée au profit d'un héritier est légalement présumée frauduleuse, n'est pas déductible par conséquent (1). Mais la question se pose précisément de savoir si une semblable attestation ne suffira pas à écarter la présomption dont il s'agit.

Avec l'Administration nous répondrons négativement à cette question pour les raisons suivantes. D'abord les articles 6 et 9 supposent implicitement que l'attestation émane d'une personne étrangère à la succession. Ensuite, s'il en était autrement, il arriverait : d'une part, que l'attestation émanant de l'héritier se confondrait avec l'affirmation contenue dans l'état du passif — d'autre part, que le Trésor se trouverait privé de la garantie

(1) Art. 7, n° 2. V. *supra*, p. 93.

résultant de la bonne foi du créancier qui ne doit pas avoir d'intérêt à la distraction de la dette.

Ces arguments n'ont pas semblé absolument convaincants aux partisans de la déduction qui y ont répondu de la manière suivante : la présomption de paiement résultant de l'échéance du terme plus de trois mois avant l'ouverture de la succession peut être détruite par une attestation de l'héritier créancier (1), pourquoi la même attestation n'aurait-elle pas le même effet quand la dette est présumée frauduleuse, parce que contractée au profit d'un héritier ?

La réponse est aisée.

Tout d'abord rien n'est moins sûr que la dette échue depuis plus de trois mois avant le décès du débiteur sera déduite sur l'attestation du successible-créancier. L'Administration et les tribunaux se sont même rallié à l'opinion contraire (2).

De plus, à supposer, comme nous le croyons du reste, que dans l'hypothèse envisagée la dette doive être effectivement distraite de l'actif successoral, c'est que nous avons un texte formel : le 1° de l'article 7 qui ne distingue pas entre le cas où le créancier est étranger à la succession et celui où il est en même temps héritier,

---

(1) A. 7, § 1. Nous n'avons pas étudié cette hypothèse qui ne rentrait pas dans l'objet de notre thèse lequel ne comportait que l'étude des présomptions de fraude et non celle des présomptions de paiement.

(2) Inst. du 20 déc. 1901, n° 3067, § 7, 26.266 J. — Lure, 8 juin 1904, 3.727 R. E.

mais, au contraire, admet d'une manière générale que la présomption de paiement peut être écartée quand les héritiers « produisent une attestation du créancier certifiant l'existence de la dette au jour du décès du *de cujus*. » « Il faut, avant tout, dit un auteur, respecter le texte de la loi, particulièrement en matière fiscale et du moment qu'il est reconnu que le 1° de l'article 7 trouve son application dans notre hypothèse, l'interprète n'a pas le droit de le scinder et la Régie commet un abus en refusant aux redevables de combattre par le moyen indiqué dans ce texte une présomption qui n'est pas absolue » (1).

Mais dans le cas que nous envisageons la situation est tout autre. Le 2° de l'article 7 qui autorise les héritiers et les personnes interposées à prouver la réalité et la sincérité de la dette lorsqu'elle aura été consentie par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession (2) ne peut être rapproché du 1° du même article. Nous croyons, pour les raisons indiquées ci-dessus, que même dans le cas où la dette sera constatée par de semblables actes l'héritier créancier ne pourra utilement en attester l'existence.

Formes de l'attestation. — Elle devra être rédigée par écrit.

Le créancier certifiera l'existence de la dette au jour du décès et déclarera « par une mention expresse connaître

(1) Etude de M. Binet, 2.905-33, p. 251 et 252, R. E.
(2) V. *supra*, p. 123.

les dispositions de l'article 9 relatives aux peines en cas de fausses attestations » (1). Il a paru nécessaire que le créancier se rendît parfaitement compte de l'importance de la déclaration qui lui était demandée et des pénalités auxquelles il s'exposait, si elle était reconnue inexacte.

L'attestation sera signée du créancier. Cette signature n'aura pas besoin d'être légalisée et le receveur n'aura que le droit, si la réalité de la dette ne lui semble pas parfaitement établie, de refuser la déduction.

Si le créancier ne sait ou ne peut pas signer, l'attestation sera rédigée par un notaire ou par le maire du domicile de ce créancier, le tout aux frais de l'héritier. Elle pourra même être reçue par le receveur si le déclarant lui est connu ou si son identité lui est affirmée par deux témoins certificateurs.

Enfin, sous quelque forme qu'elle soit délivrée, l'attestation sera dispensée du timbre (2) et de la formalité de l'enregistrement (3).

Dépôt de l'attestation. — Une fois en possession de ce document, l'héritier le déposera au bureau de l'enregistrement.

On a soutenu qu'il ne s'agissait pas d'un dépôt effectif, mais d'une production analogue à celle du titre et de la copie collationnée ; qu'en conséquence, l'attestation,

---

(1) A. 6, l. 25, fév. 1901. En ce qui concerne les pénalités v. *infra*, p. 199.

(2) A. 6 l. 25 fév. 1901.

(3) Inst. gén. du 20 déc. 1901, n° 3067 § 8, 26266.16 J.

comme ces deux espèces de justification, ne pouvait être exigée qu'une seule fois et que le receveur n'avait pas le droit de la retenir au bureau. Les raisons invoquées sont les suivantes : l'article 6 autorise l'agent du fisc à requérir non le dépôt mais la production de l'attestation, — l'héritier produit seul le titre et la copie, c'est à lui seul que l'employé de l'Administration doit les réclamer ; or ici la situation est la même et à des situations identiques doit correspondre un régime identique.

Ces arguments ne nous semblent pas irrésistibles, car il est aisé de leur opposer les considérations qui suivent : ce n'est pas à l'héritier ou au légataire, mais à l'Administration que l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession est certifiée ; — de plus, de même qu'il est naturel que la Régie conserve par devers elle l'état des dettes qui se réduit à une affirmation du passif successoral, de même il est normal qu'elle retienne l'acte par lequel le créancier affirme la réalité de sa créance ; — enfin l'attestation peut être considérée comme le titre qui permettra en cas de fausse déclaration de réclamer au créancier la pénalité prononcée contre lui par l'article 9, elle constitue, le cas échéant, entre les mains de la Régie la preuve flagrante du mensonge.

CHAPITRE IV

POUVOIR D'APPRÉCIATION DE L'ADMINISTRATION

Nous supposons, après toutes les explications qui précèdent, que l'héritier demande la déduction d'une dette en fournissant toutes les justifications que nous venons d'étudier. Cette dette sera-t-elle immédiatement et de plein droit déduite? Rien n'est moins sûr.

« Toute dette, dit l'article 5 de la loi du 25 février 1901, au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déduction ». En d'autres termes, et dans notre cas, le receveur pourra ne pas être convaincu, malgré toutes les justifications produites, de la réalité de la dette, et il aura le droit, en conséquence, d'en refuser la déduction.

Plusieurs n'ont vu dans cette disposition de l'article 5 qu'une application d'un principe général de notre droit fiscal, à savoir que le receveur est l'arbitre de la liquidation de l'impôt (1).

(1) A. 28 l. 22 frimaire an VII.

Certes, nous ne contesterons pas la valeur juridique de cette explication, mais nous sommes bien forcés de reconnaître qu'elle est manifestement insuffisante pour justifier le pouvoir considérable, exorbitant et arbitraire que le législateur de 1901 a conféré à l'agent du fisc. On a donné de ce pouvoir plusieurs autres raisons.

1° Les héritiers, a-t-on dit, font la déclaration active comme ils l'entendent ; malgré ses invraisemblances et la présomption de simulation, le receveur la reçoit telle qu'ils la lui présentent, elle est la base sur laquelle il liquidera les droits, sauf à rectifier plus tard les erreurs commises et à poursuivre les fraudes — il est juste que l'héritier soit mis dans la même posture que le Trésor.

Cela n'est peut-être pas bien certain et l'on pourrait faire une différence entre l'Etat qui réclame l'impôt de mutation par décès, et qui est en quelque façon demandeur, et le contribuable qui paie cet impôt. Le premier doit bien se contenter provisoirement des déclarations qui lui sont faites, sauf à en démontrer ensuite la fausseté. Le second, semble-t-il, devrait pouvoir exiger une liquidation du droit, conforme à ses déclarations, étayées des justifications légales, sauf à l'État à en établir par la suite le caractère mensonger.

2° Le pouvoir d'appréciation de l'Administration a fait l'objet d'autres explications. Il se justifierait par la raison « qu'il n'était pas possible de surseoir au recouvrement immédiat de l'impôt sans risquer en fait de laisser l'impôt à la discrétion des contribuables qui auraient pu en

retarder indéfiniment le paiement en alléguant un passif quelconque ».

Cette raison semble assez vague et ne porte pas, si l'on considère que l'héritier n'a que 6 mois dans l'immense majorité des cas pour faire sa déclaration, et qu'avant l'expiration de ces 6 mois il a dû produire un état des dettes avec toutes les justifications légales.

3° On a encore fait remarquer que la disposition de l'article 5, en permettant le contrôle des inspecteurs de l'Administration, apportait, contrairement aux apparences peut-être, une limitation utile à l'arbitraire de l'agent de perception.

« Il importe de ne pas perdre de vue, dit l'Instruction 3058, que la production du titre lui-même ou d'une copie collationnée de ce titre n'est exigée qu'au moment même de la déclaration, et que c'est également à ce moment-là seulement que l'attestation du créancier peut être réclamée, en dehors du cas où la production de cette pièce est obligatoire (art. 7, 1° et 4°). Si la déduction est admise par le receveur, l'Administration n'est pas autorisée à demander à l'héritier ou au légataire ni de lui représenter à nouveau le titre (à moins qu'il s'agisse des livres de commerce du défunt), ou la copie collationnée, ni de lui rapporter une attestation du créancier. »

L'argument ne porte pas, il est au moins bizarre de prétendre restreindre le pouvoir du receveur en lui conférant un droit plus excessif encore ; pour sauvegarder l'intérêt du Trésor il suffisait de recommander à l'agent

du fisc d'examiner avec soin les justifications produites et de n'admettre la dette à déduction qu'autant que ces justifications lui paraîtraient satisfaire à toutes les prescriptions de la loi ; l'Administration l'a elle-même reconnu puisque l'Instruction 3058 continue ainsi : « L'intérêt du Trésor exige, par suite, que le titre ou la copie collationnée soit, de la part du receveur, au moment même du payement des droits, l'objet d'un examen minutieux. » (1).

4° Enfin il a été fait observer que la décision du receveur n'était pas sans appel et que les parties avaient toujours le droit de réclamer soit auprès de l'Administration, soit auprès des tribunaux, la restitution des droits indûment perçus.

Mais à cela nous répondrons d'une part que le pourvoi en restitution effraiera souvent le petit contribuable, d'autre part qu'il y a quelque désinvolture à dire aux gens : « Payez d'abord tout ce qu'on vous demande, on vous restituera peut-être par la suite le trop perçu » — ce n'est point là un procédé fiscal recommandable ni respectueux des droits des citoyens.

Les raisons invoquées pour justifier la disposition de l'article 5 ne nous ont donc pas convaincu. On rétablit par le pouvoir d'appréciation du receveur des inégalités certaines entre les contribuables. Je crains, disait M. Gamard, député, que le receveur « par le fait même qu'il se

(1) Inst. 3058, p. 16.

trouve tous les jours en rapports immédiats avec tous les administrés de son canton, ne puisse subir des influences dangereuses dans un sens ou dans l'autre. Je crois qu'il lui est impossible, en toutes circonstances, d'avoir l'impartialité nécessaire pour prendre une décision lorsqu'une discussion s'élèvera entre les redevables et lui ». De plus, à supposer, comme le prétendait l'honorable M. Chapuis, que les intentions des agents de la République ne dussent jamais être suspectées, il n'en reste pas moins vrai qu'en leur attribuant un pouvoir aussi exorbitant on risque de les laisser accuser de partialité, d'entendre le « contribuable s'écrier : Le fonctionnaire de ma petite ville est mon ennemi ; il appartient à un parti politique opposé au mien, c'est à cause de cela qu'il s'est refusé à faire la déduction » (1).

Il nous semble que, puisque la loi a fixé des règles minutieuses pour la distraction du passif successoral, il serait logique que cette déduction s'imposât pour ainsi dire mécaniquement toutes les fois que les justifications légales auraient été produites dans les délais voulus.

Le législateur de 1901 s'est lui-même rendu compte de ce que ce pouvoir d'appréciation du receveur avait de vexatoire et d'excessif lorsque la réalité et la sincérité de la dette étaient établies d'une façon à peu près incontestable, dans ce cas il a expressément dérogé à la règle générale.

---

(1) *J. Off.* du 17 nov. 1895, Débats, Chambre, pp. 2374 et s., 26150-54 J.

« Néanmoins, dit l'article 7 dans son deuxième alinea, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession ne pourra être écartée par l'Administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. L'action pour prouver la simulation sera prescrite après cinq ans, à compter du jour de la déclaration. »

Il convient de remarquer que cette disposition législative vise la dette constatée par acte authentique et non pas seulement celle consentie par un acte de cette nature. Il en résultera que le successible aura le droit d'exiger la déduction du passif de succession résultant, soit d'un acte sous seing privé ou d'une lettre de change, soit d'un titre irrégulier ou passé à l'étranger, soit même d'une convention verbale, pourvu que ce passif se trouve constaté dans un acte authentique.

La disposition du deuxième alinéa de l'article 5 apporte un tempérament utile à la règle posée par le premier alinéa du même article. Et cependant on peut s'étonner que dans sa rédaction la loi n'ait pas parlé des jugements dont la force probante égale au moins celle des actes authentiques. Il y a là une lacune surprenante qu'il importait de signaler. Quoi qu'il en soit, le texte est formel et il ne nous semble pas possible d'étendre par analogie à d'autres cas que celui expressément visé la règle qu'il renferme.

Enfin l'Administration elle-même a reconnu ce qu'avait d'excessif le pouvoir d'appréciation conféré à ses

agents puisque, après avoir tiré les conséquences du premier alinéa de l'article 5 et constaté qu'il en résultait le droit pour les receveurs de refuser la déduction, non seulement quand ils jugeraient « les justifications insuffisantes », mais encore « quand ils auraient des raisons de douter de la réalité des dettes établies, en apparence, d'une façon complète et régulière », elle ajoute : « Les receveurs ne devront user qu'avec circonspection du droit de rejeter comme insuffisantes des justifications en apparence régulières et complètes. S'ils n'ont pas à faire connaître aux redevables tous les motifs de leur refus de déduction, ils devront toujours en rendre compte lorsqu'ils seront appelés à instruire une demande en restitution formée dans ces conditions » (1).

(1) Inst. 3.058, p. 14 et 15, 26.150-54, p. 602 J.

QUATRIÈME PARTIE

LES PÉNALITÉS

Malgré toutes les précautions prises par le législateur, il se peut que les héritiers parviennent à la suite de manœuvres plus ou moins habiles à faire déduire de la succession des dettes purement fictives.

Ces manœuvres nous paraissent revêtir ici un caractère particulièrement immoral pour les raisons suivantes : en admettant le système de la distraction des charges, le législateur moderne a, quoi qu'on dise, fait preuve d'un esprit libéral — de plus ce système de la déduction n'a de raison d'être qu'autant que le successible paie les droits sur tout ce qu'il recueille effectivement dans l'hérédité ; il nous semble que la fraude qui consiste à augmenter fictivement le passif successoral, à faire croire par conséquent au peu d'importance ou tout au moins à la moindre importance de la richesse réellement transmise peut s'analyser en un véritable abus de confiance.

Il est donc naturel que les fraudeurs soient sévèrement punis.

Nous étudierons successivement : les pénalités infligées

aux auteurs de fausses déclarations ou attestations de dettes — la procédure à employer pour démontrer l'inexactitude de ces déclarations et attestations — la prescription de l'action en recouvrement des droits et amendes exigibles.

CHAPITRE PREMIER

LES PÉNALITÉS

Ces pénalités sont établies par l'article 9 de la loi du 25 février 1901.

« Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs sans décimes.

Le prétendu créancier, qui en aura faussement attesté l'existence, sera tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers. »

Il convient d'examiner :

1° Les cas dans lesquels cette amende sera encourue ;

2° La pénalité qui frappe les fraudeurs.

I. — CAS OU LA PÉNALITÉ EST ENCOURUE

Pour que les dispositions de l'article 9 soient applicables, il faut que la déduction de la dette ait résulté directement soit de la production de documents altérés

ou simulés, soit de la déclaration ou de l'attestation d'une créance fictive ;

Cette nécessité d'une fraude ressort des travaux préparatoires de la loi.

« Il est nécessaire de prendre les mesures les plus sévères contre les facilités qu'un régime aussi libéral (celui de la déduction) offrira aux tentatives de fraude, porte le rapport de M. Cordelet...

Le concert frauduleux qui s'établirait entre l'héritier et un ancien créancier pour présenter comme subsistant encore une dette qui a été remboursée mérite d'être réprimé rigoureusement » (1).

M. Chaumié déclarait à la séance du 24 janvier 1901 :

« ... Le receveur de l'enregistrement a le droit d'exiger la confirmation par le créancier de la déclaration du débiteur et n'est pas tenu de s'incliner, s'il a quelque soupçon de fraude. S'il l'accepte et si la fraude est découverte, l'article... règle la pénalité au point de vue fiscal. C'est une amende qui peut atteindre une somme de 500 francs... C'est, en outre, le triple du droit qui a été évité par la déclaration mensongère, amende et droit dont une part incombe au pseudo-créancier » (2).

Et dans la même séance, le ministre disait :

« ... Je demande au Sénat de vouloir bien m'accorder ce que je considère comme strictement indispensable,

---

(1) R. p. 8881, p. 77.

(2) R. p. 9984, p. 154.

c'est-à-dire une amende dont la quotité soit assez élevée pour faire reculer les fraudeurs » (1).

La pénalité suppose donc une fraude.

Il en résultera que si l'agent du fisc, usant de son pouvoir discrétionnaire, s'est contenté pour déduire la dette successorale des déclarations verbales de l'héritier sans exiger de lui les justifications suffisantes, l'Administration ne pourra requérir l'application de l'article 9 — elle ne le pourrait dans cette hypothèse qu'autant qu'elle serait à même de démontrer que la dette n'existait pas, car, dans ce cas, il y aurait certainement eu fraude de la part de l'héritier.

Pour la même raison, nous croyons que la Régie ne serait pas en droit de demander la condamnation de l'héritier si l'évaluation donnée à la créance indéterminée au jour de la déclaration de la succession était par la suite reconnue excessive. Nous croyons que l'Administration ne pourrait légitimement réclamer que le supplément de droit exigible — aucune fraude n'a en effet été commise par le successible — au moment de la déclaration, le receveur n'avait qu'à exiger des justifications qui lui auraient permis de constater que le quantum de la déduction sollicitée était exagéré.

Mais, nous l'avons dit, pour que la pénalité soit encourue, une fraude quelconque est insuffisante, il faut une fraude spéciale, notamment en ce qui concerne le

(1) R. p. 9984, p. 159.

créancier, une fausse attestation de sa part. C'est ce qu'il importe de préciser.

Le créancier ne pourra être inquiété qu'autant qu'il sera démontré d'une part que c'est sur la production de son attestation frauduleuse que la dette a été déduite, d'autre part que cette attestation émanait réellement de lui — si cette double preuve n'est pas administrée la Régie ne pourra poursuivre que l'héritier. A cet égard, il convient de remarquer que l'origine de l'attestation et partant la fraude du créancier sera dans la plupart des cas bien difficile à établir, surtout si l'on admet, comme l'absence de texte autorise à le faire, que le receveur n'est nullement fondé à conserver les pièces fournies à l'appui de la justification du passif. Comment prouver dans ces conditions que l'attestation avait été signée par le créancier ? Il y a là une lacune de la loi qu'il était bon de signaler. Une fois que les parties auront fait passer sous les yeux du receveur l'attestation du créancier et qu'il aura admis la déduction, sa perception deviendra irrévocable et les agents du contrôle ne pourront revenir sur un dégrèvement opéré en vertu d'un document qui ne pourra plus être à leur disposition.

De même nous croyons qu'il n'y aura pas lieu d'appliquer les dispositions de l'article 9 lorsque les manœuvres frauduleuses auront eu pour objet non la déduction d'une dette du défunt mais la défalcation d'une de ses créances que ses héritiers auront faussement déclaré irrécouvrable et à laquelle ils auront déclaré renoncer. Cette hypothèse

n'est pas prévue par la loi du 25 février 1901 qui nulle part ne s'occupe de la déduction d'un passif irrécouvrable et il n'est pas possible d'appliquer une pénalité par analogie ou par extension d'un cas à un autre (1).

Mais, de ce que la pénalité suppose une fraude, s'ensuivra-t-il que l'Administration, en cas de fausse déclaration de l'héritier ou de fausse attestation du créancier sera tenue de démontrer la mauvaise foi des parties, en d'autres termes que la fausse déclaration ou attestation a été faite sciemment avec l'intention de frauder ? Nous ne le pensons pas.

A l'appui de notre thèse il convient d'invoquer les travaux préparatoires.

On sait que M. Mougeot avait, dans la séance du 16 novembre 1895, présenté un amendement aux termes duquel il y aurait eu lieu de tenir compte dans la fixation de la peine de la bonne ou de la mauvaise foi des contrevenants.

« ... Vous voyez, disait M. Mougeot, qu'entre cette mesure du projet de loi que dans certains cas on pourrait justement qualifier de draconienne et ma proposition, il y a une importante distinction. En effet, quoique nous soyons en matière de contravention et que le texte du projet du gouvernement ne fasse pas de distinction, il semble cependant bien que la pénalité excessive qu'il pro-

(1) Voir à ce sujet la réponse de M. Caillaux, ministre des finances, à M. Lauraine, député, 26155-60. J.

pose doive s'appliquer à des personnes de mauvaise foi. Ma proposition est intermédiaire : elle prévoit... l'hypothèse où la mauvaise foi n'est pas établie ; et... elle envisage l'hypothèse de la mauvaise foi, de la fraude bien caractérisée, et alors la peine s'élève. » (1)

A quoi M. Trouillot, rapporteur, répondait.

« Que vous propose M. Mougeot ? Non seulement d'étendre le pouvoir des agents locaux de l'Administration mais de donner aux agents en question les attributions d'un véritable tribunal. Il veut les investir du droit de trancher les questions si délicates de bonne ou de mauvaise foi et d'infliger des peines en conséquence. Il leur faudrait ainsi scruter les consciences, sonder, en quelque sorte les reins et les cœurs et assumer des responsabilités qui dépassent évidemment la mesure de leurs attributions. » (2)

On ne pouvait être plus formel, la question était nettement posée. Or, la Chambre consultée se refusa à prendre en considération l'amendement de M. Mougeot.

Ce refus nous paraît significatif. Il nous semble que, conformément au principe, qu'en matière de contravention fiscale, l'exception de bonne foi n'est pas admissible, on ne doive pas distinguer entre l'hypothèse où la mauvaise foi de l'héritier ou du créancier n'est pas établie et celle où il est démontré que le contrevenant a agi dans l'inten-

---

(1) R. p. 8665, p. 80.

(2) R. p. 8665, p. 82.

tion de faire déduire une dette qu'il savait ne pas être déductible.

II. — NATURE DE LA PÉNALITÉ ET QUOTITÉ DE L'AMENDE.

L'article 9 de la loi du 25 février 1901 frappe toute déclaration frauduleuse de dette d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible.

Primitivement l'amende avait été fixée au quart du montant de la dette indûment déduite. Mais cette pénalité, empruntée à la loi du 23 août 1871, fut vivement combattue par M. Cordelet, rapporteur, qui démontra « qu'elle serait dans beaucoup de cas excessive et qu'elle avait le tort grave d'être sans relation aucune avec l'importance de la fraude et du dommage causé au Trésor » (1).

Supposons une succession de 20.000 francs dévolue d'abord à deux héritiers en ligne directe puis à deux étrangers. Cette succession est grevée d'une dette de 10.000 francs non déductible mais que les successibles sont parvenus, à l'aide de manœuvres frauduleuses, à faire distraire. Si nous leur appliquons l'article 12 de la loi du 23 août 1871 relative aux dissimulations dans les prix de ventes et dans les soultes de partage et d'échange, il arrivera que les héritiers en ligne directe qui à eux deux ont frustré le Trésor d'une somme de 115 francs seront condamnés à payer 2.500 francs soit près de 22 fois le

(1) R. p. 8881, p. 76.

droit fraudé, ce qui est absolument exhorbitant, alors que les successibles non parents du défunt qui sont soumis au droit de 14 francs 30 centimes pour cent francs et ont par conséquent fait tort au Trésor de 1.430 francs n'en paieront pas moins deux mille cinq cents francs, c'est-à-dire une somme inférieure au double droit, ce qui est manifestement insuffisant (1).

Ce serait cependant une erreur de croire que cet essai d'application du système de la loi du 23 août 1871 à la matière de la déduction des dettes ait été absolument infructueux. Il en reste la solidarité dont l'article 9 frappe dans son deuxième alinéa le déclarant et le prétendu créancier.

« Il n'y a qu'une base juste, disait M. Cordelet, c'est le droit fraudé, qui peut être doublé, triplé, quadruplé, suivant qu'on veut être plus ou moins sévère. Les projets antérieurs portaient l'amende au double du supplément de droit exigible. Nous proposons de l'élever au triple, en restant un peu au-dessous de la loi de 1871. D'après cette loi, bien qu'il y ait coopération et de l'acheteur et du vendeur à la fraude, il n'y a qu'une seule amende due solidairement par les parties et répartie entre elles par égales parts. De même, ici, il n'y a qu'un fait préjudiciable, perpétré par le concours de l'héritier et du prétendu créancier, de la déclaration de l'un et de l'attestation de l'autre, et il n'y a lieu qu'à une seule amende.

---

(1) R. p. 8881 p. 77.

Quant à la répartition de cette amende, il a paru juste à la Commission de limiter au tiers la part à supporter définitivement par celui qui a donné l'attestation fausse et qui, à la différence du vendeur, n'a pas agi dans un intérêt personnel » (1).

Ce raisonnement est très juridique, il constitue même une source d'indications précieuses pour la solution de quelques difficultés.

1° Il n'y a qu'un fait préjudiciable au Trésor, donc, bien qu'il y ait deux coupables, il n'y aura qu'une seule amende. Cette amende se répartira de la manière suivante : deux tiers incomberont à l'héritier et un tiers au créancier complaisant, de sorte qu'en définitive le premier paiera trois fois, le second une fois le montant du droit dont a été frustré le Trésor.

Cette solution à notre avis est incontestable. Nous n'ignorons pas que certains se sont demandé s'il n'y avait pas lieu d'ajouter à l'amende fixée par l'article 9, les décimes dont en principe on augmente les droits d'enregistrement et les amendes de toute nature. Le doute était né dans leur esprit du principe auquel il ne peut être dérogé sans un texte formel et ensuite de la disposition législative qui d'une part ne dispense formellement des décimes que le minimum de la pénalité et d'autre part édicte « une amende égale au triple du supplément de droit exigible » et non pas simplement « au triple droit ».

---

(1) 8881 R. p. p. 77 et 78.

Mais ce doute ne saurait subsister longtemps. Tout d'abord on ne comprendrait pas pour quels motifs le législateur aurait maintenu pour la pénalité les décimes qu'il a supprimés sur les droits simples. Ensuite l'exemption des décimes résulte de l'article 9 lui-même : si l'amende était augmentée des décimes, alors que le droit simple en est dispensé, elle ne serait plus égale au triple du supplément de droit simple.

2° « Il n'y a qu'un fait préjudiciable au Trésor, disait M. Cordelet, mais ce fait est perpétré par le concours de l'héritier et du prétendu créancier, de la déclaration de l'un et de l'attestation de l'autre ». L'unité de fraude entraînera la solidarité des coupables pour le paiement de l'amende. Il en résultera que l'Administration n'aura pas à tenir compte de la répartition à intervenir entre l'héritier et le créancier et pourra exiger de l'un ou de l'autre le paiement de la totalité de la pénalité encourue. Il convient seulement de remarquer que la solidarité n'existant que pour le paiement de cette pénalité, le créancier ne pourra jamais être poursuivi pour le montant du droit simple.

3° Mais il s'agit d'une peine infligée à des coupables et les peines sont personnelles. L'amende au cas de décès de l'un des fraudeurs sera éteinte à son égard et il n'y aura pas lieu de réclamer la portion qui lui incombait ni à ses héritiers, ni à son complice ou à ses représentants.

Cette solution, à notre avis, ne saurait être sérieusement contestée. Elle est conforme à la thèse de la Régie d'après

laquelle dans l'hypothèse de dissimulation prévue par l'article 12 de la loi du 23 août 1871 le décès de l'un des covendeurs ou des coacquéreurs enlève au fisc le droit de réclamer aux survivants la portion d'amende incombant au défunt. « L'Administration ne saurait soutenir que le principe de l'indivisibilité du paiement s'applique à la portion de l'amende du quart incombant soit aux vendeurs, soit aux acquéreurs et s'oppose en cas de décès de l'un d'eux à l'extinction partielle de la peine. Quant à la solidarité, elle ne saurait non plus faire obstacle à ce que la dette des coobligés s'éteigne partiellement » (1). — « Le principe général est que les peines sont personnelles. Il gouverne la législation fiscale comme la législation civile. Les exceptions à cette règle doivent résulter de dispositions catégoriques et ne sauraient être admises par voie d'analogie » (2).

Cette conséquence que nous venons de tirer du principe de la personnalité des peines, à savoir que le décès de l'une des parties a pour effet d'éteindre définitivement la part d'amende à sa charge est légitime. Mais nous croyons qu'il serait juridiquement impossible de déduire du même principe que le représentant légal ou le mandataire du créancier ou de l'héritier est responsable des conséquences de l'inexactitude d'une déclaration ou d'une attestation de dette.

---

(1) Sol. 19 avril 1882, 6331 R. p. Voir aussi 17 mai 1876, 5028 R. p.

(2) Sol. 20 mars 882, 5917 R. p.

Nous ne connaissons pas de jurisprudence sur la question. Mais cette impossibilité juridique nous semble résulter clairement de la jurisprudence de la Cour de cassation qui ne considère pas les mandataires et représentants légaux comme débiteurs personnels des pénalités exigibles à raison des contraventions fiscales qu'ils commettent en cette qualité.

La Chambre civile de la Cour de cassation a jugé, par un arrêt du dix novembre mil huit cent soixante-quatorze, que lorsqu'une déclaration de succession avait été passée par un mari, administrateur légal, au nom de sa femme, cette circonstance n'avait pas pour effet de déplacer la responsabilité encourue pour insuffisance commise dans ladite déclaration et que le droit en sus était dû par l'héritière, c'est-à-dire par la femme et non par son mandataire légal (1).

De cet arrêt il convient d'en rapprocher un autre plus décisif encore si l'on tient compte de l'étroite parenté qui unit la loi du 25 février 1901 à celle du 23 août 1871. Il a été décidé que l'ancien possesseur est tenu personnellement du droit en sus encouru pour mutation secrète d'immeubles, alors même que la vente a eu lieu par mandataire. C'est vainement, dit cet arrêt, que l'ancien possesseur « excipe de ce que c'est par l'entremise de son mandataire que la vente a eu lieu et de ce que, si celui-ci a commis un délit fiscal en ne présentant pas le titre de

(1) 10 nov. 1874. S. 75.1.132.

la mutation dans le délai légal à la formalité, c'est lui seul qui doit acquitter ce droit en sus, le mandant ne pouvant être rendu responsable du fait qui rend cette peine applicable » (1).

4° « Il n'y a qu'une base juste, disait encore M. Cordelet, c'est le droit fraudé qui peut être doublé, triplé, quadruplé, suivant qu'on veut être plus ou moins sévère. » L'amende est donc proportionnée au préjudice éprouvé par le Trésor, il en résultera qu'il n'y aura lieu à aucune amende si, malgré la dissimulation, aucun complément de droit n'est exigible. C'est ce qui arrivera dans l'hypothèse de succession négative, c'est-à-dire dans le cas où, en soustrayant du montant global des dettes le passif faussement déclaré, ce montant global des dettes sera encore supérieur à l'actif. Il en sera de même dans le cas où la déclaration de succession sera entachée, en même temps que de fausses déclarations de dettes, d'autres erreurs susceptibles de compenser le préjudice résultant pour le Trésor de la déduction injustifiée.

Cependant l'argumentation de M. Cordelet, pour féconde qu'elle soit en résultats, n'empêchera pas une grosse difficulté de surgir et de laisser le juriste quelque peu perplexe sur le parti à adopter. Lorsque la succession est dévolue à plusieurs héritiers, y a-t-il solidarité entre eux pour le paiement de l'amende ? Aujourd'hui encore on hésite sur la solution à donner à cette question.

(1) Arrêt, Ch. civ., Cass. 27 nov. 1895, D. 96.1 521.

Les arguments des partisans de la négative ne sont pas sans valeur.

La raison invoquée précédemment pour démontrer qu'il n'y a pas solidarité entre le coupable et les héritiers de son complice garde ici toute sa force. Dans l'espèce, la solidarité est une peine. Or, les peines sont personnelles, elles ne sauraient frapper d'autres personnes que celles expressément visées par la loi. Le deuxième alinéa de l'article 9 n'édicte la solidarité qu'entre le prétendu créancier et le déclarant, ce qui exclut les autres cohéritiers.

De plus, c'est un principe de droit civil que la solidarité ne se présume pas ; il est illogique d'étendre, sous prétexte d'analogie, les dispositions de l'article 9, 2°, à des cas autres que ceux qu'il envisage.

Enfin la volonté du législateur de ne pas rendre les cohéritiers solidaires pour le paiement de l'amende résulte expressément de ce que le texte définitif est muet sur ce point, alors que l'article 3 du projet de 1894 portait expressément que les « cohéritiers seraient solidaires pour le paiement de la pénalité » (1).

A ces arguments, on a opposé les considérations suivantes :

Si l'on suppose une obligation solidaire et conventionnelle, la clause pénale sous laquelle elle a été contractée est applicable à tous les codébiteurs au cas de contraven-

---

(1) 8445 R. p., p. 79.

tion de l'un d'eux. Il n'y a aucune bonne raison pour déroger à cette règle lorsque l'obligation résulte de la loi au lieu d'être conventionnelle, et quand la sanction au lieu d'être prévue et déterminée par les parties l'a été par le législateur.

L'objection tirée de la différence entre le texte définitivement adopté et le projet de 1894 qui édictait expressément la solidarité entre les héritiers pour le paiement de l'amende ne porte pas, car cette solidarité résulte de celle existant entre les héritiers pour le paiement des droits. « Quant à la solidarité que l'article prononce entre les cohéritiers pour le paiement de la pénalité, constate le projet de 1894, elle résulterait au besoin d'un principe général de la loi de l'enregistrement, et c'est seulement parce qu'il s'agit d'une nouvelle espèce de contravention qu'il paraît bon de la rappeler expressément. » (1).

Telles sont les raisons invoquées. Sans vouloir prendre parti sur la question, nous croyons que les arguments des partisans de la solidarité sont particulièrement convaincants et que le meilleur moyen de décourager la fraude est de la réprimer d'une façon très sévère.

C'est à ce souci de répression énergique de la dissimulation que le législateur a obéi quand il a fixé à 500 francs le minimum de l'amende.

Et cependant ce minimum avait soulevé de graves objections. La principale était qu'il dérogeait d'une façon

(1) 8445 R. p., p. 66.

excessive au principe que l'amende doit être proportionnée au préjudice causé au Trésor.

Certains avaient pensé que, pour empêcher la fraude, il fallait trouver autre chose qu'une amende si rigoureuse fût-elle, ils avaient tenté de faire insérer dans le texte de la loi une disposition aux termes de laquelle la déclaration de l'héritier, quoique mensongère, aurait valu titre contre lui au profit du créancier (1).

Cette tentative fut sévèrement jugée par M. Louis Legrand. Selon lui elle aboutissait à donner une prime au complice du fraudeur, c'est-à-dire à un individu aussi peu intéressant que le fraudeur lui-même. C'est là, disait M. Legrand, un résultat inadmissible au point de vue judiciaire, au point de vue juridique et au point de vue législatif (2).

Le Sénat consulté sur la pénalité nouvelle, la repoussa.

Ce fut alors que le Ministre après avoir déclaré qu'il aurait été en effet illégitime « d'emprunter au droit civil la sanction de formalités purement fiscales », demanda au Sénat « de prévoir par une amende élevée les dangers d'une fraude dont les conséquences seraient si considérables » (3), de voter une amende de 500 francs au minimum.

Et cependant M. Cordelet venait d'objecter que jusqu'à 12.000 francs il n'y avait « aucune proportionnalité dans la peine. »

---

(1) 9984 R. p., p. 154.
(2) R. p. 9.984, p. 156.
(3) R. p. 9.984, p. 158.

« Dans les petites successions, disait-il, la simulation portera sur une somme de 100, de 500 ou de 1.000 francs, de 2.000 francs peut-être. S'il s'agit d'une simulation portant sur une dette de 500 francs en ligne directe, le droit fraudé sera de 5 francs, il sera de 10 francs pour une dette de 1.000 francs, de 20 francs pour une dette de 2.000 francs et, dans tous les cas, l'amende sera de 500 francs comme pour une dette de 10.000 francs et même de 12.000 francs » (1).

Malgré ces objections, le Ministre obtint gain de cause et la fixation à 500 francs du minimum de l'amende.

Il importe cependant de remarquer que pour obtenir ce vote et en raison des cas où l'amende de 500 francs serait manifestement exorbitante, le Ministre fit observer dans sa réponse à M. Cordelet « que le recours à la juridiction gracieuse permettra toujours d'atténuer l'amende dans le cas où elle serait excessive » (2).

Cette promesse formelle ne doit pas être oubliée et nous croyons que les contribuables pourraient au besoin s'en prévaloir pour obtenir une atténuation de la pénalité.

Nous connaissons la situation de l'héritier et du créancier qui, par de fausses déclarations ou attestations, ont obtenu indûment la déduction d'une dette. Il nous faut maintenant rechercher par quels moyens l'Administration démontrera l'inexactitude de ces déclarations et attestations.

(1) R. p. 9.984, p. 158.
(2) R. p. 9.984, p. 159.

CHAPITRE II

MOYENS DE PREUVE ET PROCÉDURE

Les règles relatives à ces moyens de preuve et à cette procédure se trouvent formulées dans l'article 8 de la loi du 25 février 1901.

« L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment.

Il n'est pas dérogé en cette matière aux dispositions des articles 65 de la loi de frimaire an VII et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles. »

Cet article oppose en quelque sorte dans son alinéa deuxième à la procédure de droit commun la procédure spéciale à la matière fiscale.

On connaît les particularités de cette dernière : l'instance est suivie devant le tribunal civil dans l'arrondissement duquel est situé le bureau d'où émane la contrainte décernée contre le redevable sans qu'il y ait lieu de tenir compte du domicile de ce dernier — le juge de paix n'est jamais compétent — l'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés sans pladoieries ; en conséquence les seuls moyens de preuve qui peu-

vent être invoqués sont ceux qui se concilient avec les exigences de cette instruction par écrit, de ce nombre sont : la preuve littérale, les présomptions tirées d'actes ou de faits constants au procès et l'aveu, s'il est consigné par écrit ; au contraire sont prohibés : la preuve testimoniale et le serment qui supposent nécessairement un débat oral ou la comparution personnelle de la partie — le ministère des avoués n'est pas obligatoire — les jugements doivent être rendus dans le délai de trois mois, ils ne sont pas susceptibles d'appel et ne peuvent être attaqués que par voie de cassation.

Or, si cette procédure semble particulièrement avantageuse, parce que moins lente et moins coûteuse que celle de droit commun, il n'en va pas de même des moyens de preuve prerappelés tout à fait insuffisants pour démasquer la fraude — aussi le législateur a-t-il pensé que pour permettre à l'Administration de mieux déjouer les manœuvres frauduleuses des particuliers, il fallait mettre d'autres armes à sa disposition.

L'exemple lui avait été donné par le législateur de 1871 qui, pour assurer d'une manière plus efficace l'exact paiement de l'impôt sur les prix de vente et les soultes de partage, n'avait pas craint de conférer au Trésor le droit d'établir la dissimulation par tous les modes de preuve admis par le droit commun, à la seule exception du serment décisoire (1).

(1) A. 13. l. 23 août 1871.

La voie était ouverte ; les procédés de démonstration spéciaux aux procès d'enregistrement avaient été mis de côté dans l'hypothèse de vente et de partage d'immeubles, il n'y avait pas de bonne raison pour se montrer plus rigoriste dans la matière de la déduction du passif successoral. Ce fut du reste l'avis du gouvernement qui, dans son projet du 10 novembre 1894, autorisait l'Administration à établir l'inexactitude du passif par tous les moyens de preuve admis par le droit commun (1).

Ce projet avait été trop loin dans le chemin de la la réforme — les raisons qui avaient décidé le rédacteur de la loi du 23 août 1871 à interdire à la Régie de recourir au serment décisoire gardaient toute leur valeur en 1894 — à cette époque, comme en 1871, il était dangereux d'exposer « les redevables à porter de faux serments dans une matière où l'opinion publique ne considère généralement pas la conscience comme engagée ».

Aussi est-ce avec raison que la loi de 1901, s'inspirant de sa devancière, a formellement exclu le serment des preuves de droit commun par lesquelles l'Administration peut démontrer l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes.

La réforme semblait accomplie — le fisc paraissait suffisamment armé — et cependant dans la réalité, ni l'intérêt du Trésor, ni celui des particuliers n'étaient encore pleinement sauvegardés.

---

(1) 8652 R. p., p. 11, art. 12, p. 23 et 24 X.

C'est qu'en effet à des armes nouvelles correspondait toute une procédure nouvelle — n'allait-on pas contraindre la Régie à recourir toujours à la procédure de droit commun, à la fois moins rapide et plus onéreuse que celle organisée par les articles 64 et 65 de la loi du 22 frimaire an VII ? S'il était logique d'imposer à l'Administration, lorsqu'elle invoquerait l'un des genres de preuve qui impliquent un débat oral, l'obligation d'observer les seules formes compatibles avec ce débat oral, c'est-à-dire les formes ordinaires tracées par le code de procédure civile — n'était-il pas possible de maintenir la procédure spéciale aux matières d'enregistrement lorsque l'instruction se ferait par écrit. « Il importe, disait une note de la Régie, aussi bien dans l'intérêt du Trésor que dans celui des particuliers, de maintenir cette procédure pour tous les cas où l'instruction pourra se faire par écrit, c'est-à-dire toutes les fois que l'Administration invoquera la preuve littérale, les présomptions tirées d'actes ou de faits constants au procès ou l'aveu de la partie. »

Le deuxième alinéa de l'article 8 de la loi du 25 février 1901 répond à cette préoccupation : « Il n'est pas dérogé en cette nature, dit il, aux dispositions des articles 65 de la loi de frimaire an VII et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles ».

Pour établir l'inexactitude d'une déclaration ou d'une attestation de dette, la Régie aura ainsi deux systèmes de preuve à sa disposition : elle pourra se contenter des

moyens établis par la loi de frimaire : preuve littérale, aveu écrit, présomptions tirées d'actes ou de faits constants au procès, et, dans ce cas, l'administration de ces preuves se fera de la manière indiquée par ladite loi de frimaire — elle pourra aussi introduire un débat verbal et se servir des preuves de droit commun : témoignages, aveu verbal, enquêtes, interrogatoire sur faits et articles, à l'exception du serment, et dans ce cas l'instance sera conduite dans les formes ordinaires établies par le code de procédure civile.

C'est là — l'historique de la loi du 25 février 1901 nous l'a montré — une faculté accordée à l'Administration qui, suivant son intérêt, recourra à l'une ou à l'autre méthode de démonstration. Et cette considération suffit à nous laisser hésitants sur la solution à donner à la question suivante : au cas où la Régie engagerait l'instance dans les formes de la loi de frimaire et tenterait la preuve de la simulation en se basant sur des énonciations d'actes parvenus légalement à sa connaissance, la partie pourrait-elle se prévaloir des moyens de preuve admis par le droit commun et employer par suite la procédure ordinaire?

Nous n'ignorons pas que l'affirmative est très généralement admise. L'article 8 est général, dit-on, — ses dispositions peuvent être invoquées par les redevables comme par l'Administration ; la faculté de déroger aux prescriptions des lois de frimaire et de ventôse, en matière de déduction, doit être réciproque, c'est une simple question d'équité.

Ces arguments ne nous semblent pas absolument décisifs. Il est bien entendu que le débat étant engagé conformément aux règles du Code de procédure civile, le contribuable pourra se défendre par les mêmes moyens que son adversaire et combattre par des preuves de droit commun l'argumentation de la Régie, — mais, à notre avis, il serait peut-être osé d'aller plus loin, c'est pour mieux permettre au fisc de déjouer la fraude que le législateur de 1901 a voté l'article 8, nous hésitons à penser que le redevable puisse spontanément faire dévier l'instance fiscale en instance de droit commun avec tous les moyens qu'elle comporte.

CHAPITRE III

PRESCRIPTION

Nous étudierons successivement la prescription de l'action en recouvrement et la prescription de la pénalité.

I. — PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RECOUVREMENT

L'article 10 de la loi du 25 février 1901 l'avait fixée à cinq ans seulement par assimilation à la prescription admise en matière d'omission d'éléments actifs de la succession.

Certains législateurs auraient même voulu que, en raison du parallélisme existant entre le droit de l'héritier à la restitution des sommes indûment perçues et le droit de la Régie au recouvrement des droits indûment soustraits à sa perception, le délai de prescription fût le même pour l'héritier que pour l'Administration.

A cette objection, le ministre avait très judicieusement répondu que le particulier et l'Etat n'étaient pas dans la même situation l'un vis-à-vis de l'autre et qu'à des situations différentes devaient correspondre des droits différents.

« Le particulier, disait-il, qui fait sa déclaration sait au moment même de la liquidation des droits, quels sont les éléments du passif rejetés par l'enregistrement comme incomplètement justifiés : un délai de deux ans est largement suffisant pour réunir les preuves de la réalité de son passif. L'Etat, au contraire, ne connaît la consistance d'une succession que par la déclaration qui lui en est faite, il ne peut vérifier les énonciations de cette déclaration qu'en les rapprochant des renseignements qui lui parviennent ultérieurement. L'Administration a donc besoin d'un délai assez étendu pour pouvoir exercer son contrôle » (1).

Lors de la séance du Sénat du 24 janvier 1901, alors que la Commission et le Ministre se contentaient d'un délai de 5 années, M. Cordelet proposa même de le porter à 10 ans. M. Cordelet ne comprenait pas qu'on assimilât la simulation d'une dette, acte essentiellement frauduleux, à la simple omission et que de cette assimilation on déduisît la nécessité de les soumettre toutes deux à la même prescription. D'ailleurs, disait-il « il existe des délais de prescription plus étendus dans des cas ou analogues ou moins graves. En matière d'omission dans une déclaration de succession d'une inscription de rente sur l'Etat, la prescription n'est pas de 5 ans, elle n'est pas même de 10 ans, elle est de 30 ans.

La simulation d'une dette n'est-elle pas un fait aussi

---

(1) Séance du 19 novembre 1900. R. p. 9947, p. p. 44 et 45.

grave, et même beaucoup plus grave que l'omission d'un titre de rente sur l'Etat ?

Une autre prescription s'étend sur un point jusqu'à 10 ans et sur un autre jusqu'à 30 ans ; c'est celle qui s'applique aux dissimulations de prix en matière de ventes d'immeubles. Pendant 10 ans l'Administration est armée même de la preuve testimoniale pour prouver la dissimulation et, en dehors de la preuve par témoins, son action dure 30 ans » (1).

Quoiqu'il en soit, les idées de M. Cordelet ne s'imposèrent pas au Sénat et son amendement ne fut pas adopté.

Ce ne fut que quelques années plus tard, en 1907, que le vœu de M. Cordelet se trouva exaucé, encore est-il curieux de remarquer qu'à cette époque le législateur suivit les errements anciens, ne fixa à 10 ans le délai de prescription de l'action en recouvrement des droits fraudés et des amendes encourues à la suite d'une simulation qu'après avoir porté de 5 à 10 ans le délai de prescription de l'action en recouvrement des droits exigibles par suite d'omissions dans les déclarations de mutation par décès (2).

Cette prescription décennale commencera naturellement à courir à compter du jour de la déclaration de succession — c'est dans les 10 ans de ce jour que la Régie devra admi-

---

(1) R. p. 9984, p. 160.

(2) Alinéas 1 et 2 de l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907.

nistrer la preuve de l'inexactitude des attestations ou déclarations de passif.

Il n'y a pas de difficultés non plus en ce qui concerne l'interruption de la prescription dont il s'agit — elle résultera, suivant que l'Administration emploiera la procédure écrite ou celle de droit commun, soit d'une simple contrainte signifiée avec commandement de payer et enregistrée avant l'expiration du délai de 10 ans, soit d'une assignation signifiée avant l'expiration de ce même délai.

II. — PRESCRIPTION DE LA PÉNALITÉ

A défaut de disposition spéciale, il convient de soumettre l'amende édictée par l'article 9 de la loi du 25 février 1901 à la prescription biennale commune à toutes les amendes d'enregistrement, de lui appliquer l'article 14 de la loi du 16 juin 1824.

Cette référence à la loi du 16 juin 1824 est légitime. « Il ne faut pas regarder l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 comme tellement limitatif dans ses termes qu'il ne puisse s'appliquer à des amendes de contravention qui auraient un rapport direct avec l'enregistrement et dont le recouvrement serait placé dans les attributions de la Régie... l'on doit croire que si la nomenclature que le le législateur a donnée dans cet article n'est pas plus complète, c'est une simple omission plutôt qu'une intention

formelle de créer des principes différents pour la prescription d'amendes de même nature » (1).

Une solution de la Régie a d'ailleurs reconnu que l'amende du quart édictée par l'article 12 de la loi du 23 août 1871 tombe sous l'application de l'article 14 de de la loi du 16 juin 1824, est. en conséquence, prescriptible par deux ans (2).

La question du point de départ de cette prescription a été quelque peu discutée.

Certains auraient voulu la résoudre dans un sens favorable aux particuliers en faisant courir la prescription de la pénalité du jour où l'Admistration aurait été mise à même par de simples indices de soupçonner la fraude.

Cette thèse est inadmissible. D'après l'article 14 de la loi du 16 juin 1824, la prescription ne court « que du jour où les préposés auront été mis à portée de constater les contraventions, au vu de chaque acte soumis à l'enregistrement, ou du jour de la présentation des répertoires à leur visa ». Il en résulte comme l'a décidé la Cour de cassation : « Que la prescription de deux ans... ne peut commencer à courir que du jour où l'Administration a la preuve complète de la contravention qu'elle poursuit » (3). « Qu'on ne saurait sans méconnaître l'esprit comme la lettre de la loi donner pour point de départ à la prescrip-

(1) Dalloz. Jurisprudence générale. Enregistrement. T. 22. n° 5504, p. 622.

(2) Sol. 26 janvier 1880. 5447 R. p.

(3) Cass., 3 déc. 1878 S. 79.1.87.

tion le jour où les préposés, avertis par de simples indices, ont été seulement mis à portée de soupçonner la contravention, de la rechercher et de la découvrir à l'aide d'autres actes et de rapprochements ultérieurs » (1).

(1) Ch. civ. 9 déc. 1868 (S. 69.1.135). Voir aussi Ch. civ., 2 déc. 1873 (S. 74.1.225).

CONCLUSION

On a reproché au législateur de 1901 de n'avoir pas su déjouer les manœuvres des particuliers à l'effet de diminuer l'impôt dont ils sont débiteurs du chef de la transmission opérée à leur profit. Son système des présomptions de simulation, a-t-on dit, est tout à fait insuffisant, il laisse l'Administration désarmée devant les fraudes les plus banales. L'expérience a montré que les héritiers, après avoir omis sciemment de faire figurer à l'actif de la succession de leur auteur les deniers par lui empruntés, parvenaient néanmoins à obtenir la déduction du montant intégral de ses obligations.

Cette objection n'est pas irréfutable. D'abord la Régie a toujours le droit de démontrer la consistance réelle de l'hérédité et les pénalités infligées au cas de fausses déclarations sont telles qu'elles découragent souvent les fraudeurs les plus intrépides. De plus, le législateur ne pouvait tout prévoir et la parole de Montaigne est toujours vraie : « Qu'ont gaigné nos législateurs à choisir cent mille loix ? Ce nombre n'a aulcune proportion avecques l'infinie diversité des actions humaines ; la multiplication de nos inventions n'arrivera pas à la variation des exem-

ples : adjoutez y en cent fois autant ; il n'adviendra pas pourtant que, des evenements à venir, il s'en treuve aulcun qui, en tout ce grand nombre de milliers d'evenements choisis et enregistrez, en rencontre un auquel il se puisse joindre et apparier si exactement, qu'il n'y reste quelque circonstance et diversité qui requiere diverse consideration de jugement. Il y a peu de relation de nos actions, qui sont en perpetuelle mutation, avecques les loix fixes et mobiles : les plus desirables, ce sont les plus rares, plus simples, et generales ; et encore crois je qu'il vaudroit mieulx n'en avoir point du tout, que de les avoir en tel nombre que nous avons » (1). Enfin, nous croyons qu'il ne serait même pas à souhaiter que le rédacteur de la loi de 1901 eût prévu toutes les difficultés d'application du système de la distraction des charges. « L'esprit législatif, disait le tribun Sedellez, est un esprit d'ensemble, d'ordre, de raisonnement ; il divise et réunit ; il regarde en arrière comme en avant ; il voit tout, le tout, les touts. Il y a des hommes qui ont cet esprit ; ils sont rares. Ils se mettent volontiers à l'ouvrage ; mais ils laisseront gâter leur besogne par des gens qui n'ont pas leurs lumières. Une autre espèce, beaucoup plus commune, se compose des gens qui se croient et qu'on croit fort importants, parce qu'ils ont dans la mémoire des milliers de cas particuliers. Ils sont opiniâtres et présomptueux. Ce sont les pères et les enfants des jurisprudences ; ils jugent

(1) *Les Essais*, tome VI, chap. XIII, p. p. 136 et 137.

le droit par le fait. Si vous les employez, ayez soin de ne leur demander que la table des matières que vous aurez soin de mettre en ordre vous-même. Ils pourront aussi vous servir, s'ils sont honnêtes, à éventer les mines de la chicane, à vous montrer les ressources de la mauvaise foi. »

La loi du 25 février 1901 a fait l'objet d'autres critiques. Les réticences qu'elle renferme sont, dit-on, d'autant plus regrettables que, loin d'empêcher la création d'un passif fictif, elles l'ont, au contraire, légitimée ; en réputant fictives des dettes qui sont peut-être réelles, le législateur a montré le peu de confiance qu'il avait en l'héritier, il l'a implicitement autorisé à frauder.

L'indignation de ces adversaires de la loi nouvelle nous laissera indifférent. Il serait injuste de reprocher au législateur moderne d'avoir peut-être un peu reculé devant la réforme à accomplir et l'audace d'avoir mis la justice au-dessus des préoccupations financières du moment est assez méritoire pour excuser cette défaillance. En outre, on ne doit pas perdre de vue que la plus sévère prudence est de règle en législation financière où les conséquences d'une fausse manœuvre sont incalculables ; c'était avec raison que M. Poincaré déclarait en 1894 : « les solutions les plus rationnelles ne sont pas toujours les meilleures en matière de finances. » A notre avis, il était impossible de prendre les mesures les plus libérales à l'encontre d'un contribuable dont l'éducation civique est encore à faire.

Il est une objection plus sérieuse qu'on pourrait faire à la loi du 25 février 1901 ; elle consisterait à dire que la déduction a été le prétexte et la rançon de la progressivité de l'impôt.

Cette objection serait difficilement réfutable surtout depuis que les lois du 30 mars 1902 et du 8 avril 1910 ont encore augmenté les droits perçus à l'occasion d'un décès.

De plus, s'il est vrai que l'impôt successoral doive maintenant être considéré comme une part héréditaire attribuée à l'État (1), n'est-on pas en droit de reprocher au législateur de 1901 de n'avoir pas ouvert les portes assez larges à la réforme de la déduction, de penser qu'il ne serait que juste que l'État, comme l'héritier, supportât la distraction de toutes les dettes héréditaires.

Et cependant il nous semble, pour peu qu'on veuille bien élever le débat, que la fraude sous toute ses formes en diminuant les ressources du Trésor a contribué pour sa part à l'aggravation du tarif des droits de mutation par décès. On nous opposerait en vain le peu d'importance des sommes ainsi soustraites au fisc, eu égard aux besoins de ce dernier. Les hommes mêlés aux affaires connaissent le nombre et la variété des expédients auxquels recourent les particuliers « pour passer doucement par dessus la loi et rendre juste ce qui n'est pas permis » (2), ils n'igno-

---

(1) Au-dessus de 50.000.000 de francs, et entre parents au-delà du quatrième degré, le droit est de 29 0/0.

(2) Molière, *Le malade imaginaire*, acte premier, scène VII.

rent pas le préjudice que cause au Trésor l'ingéniosité des citoyens à se défendre contre l'impôt. (1)

Ainsi tout se tient — et la prétendue opposition entre l'intérêt général et l'intérêt particulier qui semble trop souvent régler l'attitude du Trésor comme celle du contribuable repose peut-être sur une notion confuse de la situation. L'intérêt bien compris de la société ne peut se mettre en contradiction avec celui de l'individu. Les citoyens ne sont pas à la merci de l'Etat, mais d'autre part ils doivent acquitter loyalement l'impôt voté par leurs représentants.

---

(1) En 1907 la valeur des successions déclarées s'est élevé à 5.882.469.642 francs et le passif justifié et déduit à 420.626.303 francs. Il est bien certain que la fraude sous toutes ses formes, notamment l'omission volontaire de l'argent comptant et des titres au porteur dans les déclarations de succession, les dissimulations de prix dans les actes de vente a fait perdre au Trésor des sommes considérables.

Vu :
Le Président de la Thèse.
Doyen de la Faculté de Droit.
E. BINET.
Nancy, le 17 mars 1913.

Vu et permis d'imprimer :
Nancy, le 18 mars 1913.
Le Recteur de l'Académie,
L. ADAM.
Correspondant de l'Institut.

BIBLIOGRAPHIE

Dalloz. — *Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence.*

Dalloz. — *Dictionnaire pratique de droit* (1905).

— — *Jurisprudence générale. — Recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine.*

Sirey. — *Recueil général des lois et arrêts.*

Defrenois. — *Répertoire général pratique du notariat et de l'enregistrement.*

Defrenois. — *Répertoire général pratique du notariat de France et d'Algérie.*

Bequet et Dupré. — *Répertoire de droit administratif.*

Répertoire général alphabétique du droit français.

Répertoire périodique de l'enregistrement.

Encyclopédie du notariat et de l'enregistrement ou dictionnaire général et raisonné de législation, de doctrine et de jurisprudence.

Pandectes françaises.

Instructions générales et circulaires de l'enregistrement et des domaines.

Journal Officiel de la République française.

Revue du notariat et de l'enregistrement.

Revue de science et de législation financière.

Revue de l'enregistrement, des hypothèques, du timbre et du domaine.

Journal de l'enregistrement et des domaines.

Journal des notaires et des avocats.

Journal du notariat.

Planiol. — *Traité élémentaire du droit civil*, 4e éd.

Lyon-Caen et Renault. — *Traité de droit commercial.*

Demolombe. — *Traité des donations entre vifs et des testaments*, t. XVIII.

Baudry-Lacantinerie. — *Traité théorique et pratique de droit civil.*

Leroy-Beaulieu. — *Traité de la science des finances.*

Amiaud. — *Traité formulaire général alphabétique et raisonné du notariat.*

Defrenois. — *Traité pratique et formulaire général du notariat.*

Wahl. — *Traité de droit fiscal*, 1902.

Championnère et Rigaud. — *Traité des droits d'enregistrement.*

Guilhot. — *Manuel de droit fiscal spécial au notariat, droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèque, droits de succession*, 1908.

Demante. — *Principe de l'enregistrement*, 3e éd.

Besson. — *La réforme fiscale des successions, des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit*, 1901.

Jean. — *Traité pratique du régime fiscal des successions au courant de la nouvelle législation (loi du 25 février 1901)*, 1901.

Maguéro. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque.*

Esmein. — *Cours d'histoire du droit français*, 8e éd.

Girard. — *Manuel de droit romain*, 4e éd.

André. — *Des droits de mutation par décès.*

Petit. — *Manuel pratique et formulaire des déclarations de succession.*

Binet. — *Etude dans la Revue de l'enregistrement*, Lo 2905.

Flach. — *Les origines de l'ancienne France.*

Jelinek. — *La déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, traduction Fardis.

Lichtenberger. — *Le socialisme et la Révolution française.*

Jean-Jacques Rousseau. — *Du contrat social.*

Jaoul. — *De la déduction du passif héréditaire dans les mutations par décès.* Thèse, Grenoble, 1904.

Sévené. — *L'impôt snr le revenu.* Thèse, Montpellier, 1900.

Dreuilh. — *De l'impôt des successions. Etude des principes généraux qui règlent les législations.* Thèse, Toulouse, 1902.

Montaigne. — *Les Essais*, éd. Gillequin.

Pothier. — *Œuvres complètes par Rogron et Firbach*, 2 tomes.

Isambert. — *Recueil général des anciennes lois françaises.*

TABLE DES MATIÈRES

Pages.

INTRODUCTION. — **L'évolution du principe de la non déduction et l'histoire de la réforme.** 1

CHAPITRE PREMIER. — Nature du droit de mutation dans notre ancien droit et raison du calcul de ce droit sur l'actif brut de succession. 3

Droit de relief 3
Droit royal de centième denier. 6

CHAPITRE II. — Raison du maintien du principe de la non distraction des charges sous la révolution. 10

CHAPITRE III. — Triomphe des idées individualistes et comme conséquences d'une part l'interprétation favorable à la déduction donnée par la jurisprudence à la loi du 22 frimaire an VII et d'autre part les projets de loi qui ont essayé d'organiser le système de la distraction des charges. 18

Section I. — La jurisprudence et la loi de frimaire 22
Usufruit. 22
Mandat 24
Dépôt. 26
Reprises matrimoniales 28
A. Régime de la communauté. 29
B. Régimes sans communauté et régime dotal. . . 31
Les legs particuliers 33

Section II. — Tentatives d'organisation du système de la déduction des charges et essais de répression de la fraude . 37

Pages.

Proposition de M. Duché 40
Proposition de M. Borie 41

Projet de la commission du budget de 1888 41
Projets de M. Tirard (1888), de M. Burdeau (1894) et de la commission spéciale (1894) 42
Projet de la commission rapporté par M. Jamais en 1890 42
Rapport de M. Boudenoot (1892) 42
Projet de M. Poincaré 43
Projet de la commission du budget de 1895 43
Projet de la commission du Sénat et rapport de M. Cordelet 44

PREMIÈRE PARTIE. — **Nécessité d'un titre probant. — Les dettes qui ne sont pas constatées par des titres** 49

CHAPITRE PREMIER. — Les dettes verbales et les dettes constatées par des écrits postérieurs au décès 54
Rôle des contributions publié postérieurement au décès. 57
Dettes verbales admises au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, de l'ordre ou de la contribution judiciaire 59

CHAPITRE II. — Les dettes ne provenant pas d'écrits émanant du *de cujus* 68
SECTION I. — Les reprises de la femme sur la succession du mari 68
SECTION II. — Quelques hypothèses assimilables 75
Récompenses dues par la femme 75
Tutelle. — Mandat 76
Dommages à fixer par état 77
APPENDICE. — La légitimité du principe de la non distraction du passif verbal 80

DEUXIÈME PARTIE. — **Les dettes présumées frauduleuses** 91

CHAPITRE PREMIER. — Dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées . . . 93
SECTION I. — Personnes atteintes par la disposition 94
Héritiers 94

Pages.

Personnes interposées. 98
I. Personnes interposées d'après l'article 911 du Code civil 99
II. Personnes interposées d'après l'article 1100 du Code civil 101
SECTION II. — Dettes atteintes par la disposition. 109
A quel moment faut-il se placer pour savoir si la dette doit ou ne doit pas être présumée fictive ?. 110
I. La dette a été consentie au profit des héritiers. . 110
II. La dette a été consentie au profit d'une personne interposée. 115
La dette a été consentie au profit de l'un ou de quelques-uns des héritiers seulement 119
SECTION III. — Preuve de la sincérité de la dette. 122

CHAPITRE II. — Dettes reconnues par testament. 128

CHAPITRE III. — Dettes étrangères 131
Dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger 132
Dettes hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger. 135
Dettes grevant des successions d'étrangers. 138

TROISIÈME PARTIE. — **Les justifications** 143

CHAPITRE PREMIER. — Etat des dettes. 145

CHAPITRE II. — Les justifications proprement dites. . . . 151
SECTION I. — Passif résultant d'actes authentiques. 152
SECTION II. — Dettes non constatées par actes authentiques . 155
Rapports du créancier et de l'héritier 157
Production du titre original 158
Copie collationnée 165
Le timbre et l'enregistrement des pièces produites . . . 168
A. Production du titre original 168
B. Production d'une copie collationnée. 169

CAAPITRE III. — L'attestation du créancier. 172
Faculté pour l'Administration d'exiger l'attestation . . . 173
Par qui l'attestation doit être délivrée. 175
Formes de l'attestation 179
Dépôt de l'attestation 180

Pages.

CHAPITRE IV. — Pouvoir d'appréciation de l'Administration 182

QUATRIÈME PARTIE. — **Les pénalités** 189

CHAPITRE PREMIER. — Les pénalités 191
Cas où la pénalité est encourue. 191
Nature de la pénalité et quotité de l'amende 197

CHAPITRE II. — Moyens de preuve et procédure 208

CHAPITRE III. — Prescription 214
Prescription de l'action en recouvrement. 214
Prescription de la pénalité. 217

CONCLUSION. 221

BIBLIOGRAPHIE. 227

BAR-LE-DUC. — IMPRIMERIE EDMOND JOLIBOIS